

Die Verbindung von
Innenrevision und Exekutivvollmacht
im industriellen Großbetrieb

Franz Josef Brenneis

1961

Die Verbindung von
Innenrevision und Exekutivvollmacht
im industriellen Großbetrieb

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Franz Josef Brenneis
aus Germersheim a./Rh

1961



Referent: Prof. Dr. Otto Hintner
Korreferent: Prof. Dr. Hans Blohm
Tag der mündlichen Prüfung: 19. Juli 1961

MEINEN ELTERN



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Gliederung

Seite

<u>Einführung</u>	1
A. <u>Inhalt, Wesen und Begriff der Funktion</u> <u>Innenrevision</u>	3
I. Gedanken zur Problematik der Internen Revision	3
1. Innerbetriebliche Überwachung als betriebs- wirtschaftliche Notwendigkeit	3
2. Entwicklung, Ziele und Begriff der Innen- revision	4
a) Historische Entwicklung	4
b) Begriff der Innenrevision	6
c) Technische Revision und Innenrevision	8
3. Die Abgrenzung von Revision, Kontrolle und Internal Control	10
a) Revision und Kontrolle	10
aa) Literarische Behandlung	10
ab) Begriffsbildung	13
ac) Der Vorschlag von Hasenack	14
b) Internal Control und Innenrevision	16
4. Träger der Internen Revision	17
a) Einzelrevisoren	17
b) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	18
c) Interne Revisionsabteilungen	19
5. Themenabgrenzung	22
II. Das Verhältnis von interner und externer Revision	23
1. Gesetzliche Grundlagen und Prüfungsauftrag	23
2. Prüfungsumfang und Verantwortung	24
3. Die Zusammenarbeit von interner und externer Revision	26
B. <u>Betriebliche Eingliederung und Aufgabenstellung der</u> <u>Internen Revision</u>	30
I. Stellung und Merkmale	30
1. Vorzugsstellung	30
2. Zentralisation oder Dezentralisation	31
3. Unterstellung und Leitung	34

II.	Arbeitsgebiet und Aufgabenbereich der Innenrevision	37
1.	Hauptaufgaben	39
a)	Formelle und materielle Überwachungs- aufgaben	39
b)	Prüfung der Einhaltung innerbetrieb- licher Vorschriften	42
c)	Organisatorische Aufgaben	43
2.	Nebenaufgaben	47
a)	Begriff der Nebenaufgaben	47
b)	Gründe zur Übertragung von Nebenauf- gaben	48
c)	Verwaltungsaufgaben	49
d)	Sonderaufgaben	50
3.	Kritische Beurteilung und Auswertung der Prüfungsergebnisse	51
4.	Neue Aufgaben der Innenrevision	53
C.	<u>Innenrevision und Anordnungsbefugnis</u>	55
I.	Die Befugnisse der Internen Revision	55
1.	Vollmachten	57
a)	Generelle Vollmachten	58
b)	Spezielle Vollmachten	61
2.	Anordnungsbefugnisse	62
a)	Die fehlende Exekutivvollmacht als Voraussetzung wirksamer Arbeit	62
b)	Begriff und Arten der innerbetrieb- lichen Exekutive	64
c)	Die Handhabung in der Praxis	70
II.	Gründe zur Versagung von Anordnungsbefugnissen	72
1.	Aus Gründen der Objektivität und Unab- hängigkeit	72
a)	Systeme innerbetrieblicher Anordnungen	78
aa)	Liniensystem	80
ab)	Funktionssystem	80
ac)	Stabliniensystem	81
b)	Einheitlichkeit der Exekutive	81
c)	Kontinuität der Exekutive	83

	Seite
2. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen	84
3. Aus persönlichen Gründen	86
a) Das Verhältnis der Revisoren zueinander	86
b) Die Zusammensetzung der Prüfungsteams	88
c) Die Innenrevision als Instrument der Nachwuchsschulung	90
III. Mögliche Folgewirkungen der Versagung von Exekutive an die Innenrevision	92
1. Mangelnde Unterrichtung	92
a) Die Notwendigkeit ausreichender Information	92
b) Maßnahmen zur optimalen Unterrichtung	93
2. Ungenügende Auswertung	95
IV. Die Verbindung von Innenrevision und Exekutive	97
1. Die Schlußbesprechung	98
2. Die Ausarbeitung von Vorschlägen und die Überwachung ihrer Durchführung	100
3. Der "Revisionsbericht"	102
V. Probleme bei der Ausstattung der Innenrevision mit Exekutivvollmachten	104
1. Die Voraussetzungen	104
a) Offenbare Mißstände	107
b) Schädigung des Betriebes	108
c) Einhaltung des Instanzenweges unzuweck- mäßig	108
2. Verfahren der Exekutive	109
a) Personen	109
b) Form und Umfang	110
c) Vorläufiger Charakter der Anordnungen	111
3. Besondere Gesichtspunkte bei Unterschla- gungen und sonstigen Veruntreuungen	112
a) Durch die Mitarbeiter	112
b) Durch obere Leitungsorgane	115
VI. Organisationsprüfung und Anordnungsbefugnis	116
1. Das Wesen der Organisationsprüfung	116
2. Die Durchführung der Organisationsprüfung	118
3. Die Exekutive bei der Organisationsprüfung	119
VII. Die Anordnungsbefugnisse im genossenschaft- lichen Prüfungswesen	121

1. Genossenschaftliche Prüfungsverbände und industrielle Innenrevision	121
a) Genossenschaftlicher Prüfungsverband und Pflichtprüfung	121
b) Die Doppelaufgabe der genossenschaftlichen Prüfungsverbände	124
ba) Prüfung	125
bb) Beratung	126
2. Vollmachten und Anordnungsbefugnisse im genossenschaftlichen Prüfungswesen	127
a) Die Durchführung der genossenschaftlichen Pflichtprüfung	127
b) Die Befugnisse von Verband und Prüfer während der genossenschaftlichen Pflichtprüfung	128
3. Die Weisungsbefugnisse des Prüfungsverbandes	130
 D. <u>Die Übernahme von Nebenarbeiten durch die Innenrevision und die damit verbundenen Probleme der Exekutive</u>	133
I. Nebenarbeiten innerhalb des Betriebsablaufes	133
1. Einsatz zu Spitzenarbeiten	133
a) Leitungsfunktionen	134
b) Ausführende Verwaltungsarbeiten	134
2. Die Bearbeitung von Reklamationen	135
a) Inner- und außerbetriebliche Reklamationen	135
b) Reklamationen und Exekutive	136
3. Die Durchführung der permanenten Inventur	137
a) Das Wesen der permanenten Inventur	137
b) Die Mitarbeit der Internen Revision bei der Durchführung der permanenten Inventur	138
II. Sonderaufgaben und Anordnungsbefugnis	139
1. Gutachtertätigkeit	140
2. Steuerberatung	142
3. Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses	143
a) Die Erstellung des Jahresabschlusses	144
b) Die Prüfung des Jahresabschlusses	144
 E. <u>Zusammenfassende Schlußbemerkung</u>	

Einführung

=====

Die wissenschaftliche Behandlung der Probleme der Internen Revision wurde bis in die jüngste Zeit hinein stark vernachlässigt. Wie sehr es im betriebswirtschaftlichen Schrifttum an spezifischen Darstellungen des internen Revisionswesens mangelt, kann allein schon daraus ersehen werden, daß z.B. im "Wirtschaftsprüferjahrbuch 1959" nicht einmal das Stichwort "Innenrevision" enthalten ist, sondern lediglich im Literaturverzeichnis auf einige Werke, die innerbetriebliche Revisionsfragen behandeln, verwiesen wird.

Dessen ungeachtet hat die Interne Revision in der Praxis nach und nach eine immer größere Bedeutung erlangt. Welch große Aufmerksamkeit dem internen Revisionswesen von praktischer Seite aus heute gewidmet wird, macht schon ein Blick in den Stellenmarkt der großen deutschen Wirtschaftszeitungen deutlich. Von Monat zu Monat mehren sich darin die Stellenangebote für qualifizierte Innenrevisoren, und es besteht zur Zeit ein Bedarf, wie er vor Jahren noch nicht vorhergesehen werden könnte.

In letzter Zeit ist man in Deutschland in besonderem Maße bemüht, den Vorsprung der Praxis aufzuholen und innerbetriebliche Revisionsfragen wissenschaftlich zu erfassen und zu durchleuchten. Es fehlt auch nicht mehr an Arbeitsgemeinschaften und Interessenzusammenschlüssen, die sich die Erforschung und Förderung des internen Revisionswesens zur Aufgabe gemacht haben. Erwähnt sei diesbezüglich besonders die Gründung des "Instituts für Interne Revision" e.V. in Frankfurt.

Die bis jetzt erschienene Literatur über das interne Revisionswesen behandelt hauptsächlich den allgemeinen Aufgabenbereich und die Organisation der Innenrevision. Spezielle Fragen des innerbetrieblichen Prüfungswesens wurden - im Gegensatz zur amerikanischen Fachliteratur - noch kaum angeschnitten, was zum großen Teil darauf zurückzuführen ist, daß einerseits in den USA die Innenrevisionsabteilungen

stärker ausgebaut und entwickelt sind und andererseits in Deutschland infolge einer oftmals übertriebenen innerbetrieblichen Geheimhaltung wichtige Einblicke fehlen. Charakteristisch hierfür ist die Tatsache, daß der Verfasser dieser Arbeit bei Untersuchungen, die er bei mehreren Unternehmungen angestellt hat, um einen Einblick in das Wesen und den organisatorischen Aufbau der Innenrevision zu erhalten, oftmals auf erhebliche Schwierigkeiten gestoßen war. In einigen Unternehmungen war man nämlich nur unter der Voraussetzung bereit, Material zur Verfügung zu stellen, daß dessen Verarbeitung ohne Angabe der Firma, aus der es stammte, garantiert wurde. In den nachfolgenden Ausführungen mußte deshalb auf die Angabe der Quellen für das empirische Material verzichtet werden.

Die vorliegende Arbeit hat die wissenschaftliche Behandlung einer Spezialfrage der Innenrevision, nämlich die Verbindung von Interner Revision und Exekutive, zum Inhalt.

Den Ausführungen des Verfassers liegen neben den neuesten Veröffentlichungen überwiegend eigene praktische Erfahrungen zugrunde, die er sowohl während seiner beruflichen Tätigkeit, als auch bei den bereits erwähnten Spezialuntersuchungen in verschiedenen industriellen Betrieben gesammelt hat.

A. Inhalt, Wesen und Begriff der Funktion Innenrevision =====

I. Gedanken zur Problematik der Internen Revision

1. Innerbetriebliche Überwachung als betriebswirtschaftliche Notwendigkeit

In vielen industriellen Großbetrieben ist es heute durch die Ferne der obersten Geschäftsleitung von den mittleren und unteren Verwaltungsorganen sehr schwierig geworden, die einzelnen Teilfunktionen untereinander und mit der Zielsetzung des Unternehmens in Übereinstimmung zu bringen, um so ein leistungsgerechtes Zusammenwirken aller Kräfte zu sichern. Die Vielgestaltigkeit des wirtschaftlichen Lebens und die immer weiter fortschreitende Spezialisierung der kaufmännischen Verwaltung erschweren in zunehmendem Maße die unbedingt erforderliche Übersicht über den Betriebsablauf.

Die Geschäftsleitung kann sich heute bei einem Gang durch die betrieblichen Abteilungen nur noch in ganz geringem Maße selbst davon überzeugen, ob alle gesetzlichen Vorschriften, Ordnungsgrundsätze und Arbeitsanweisungen von den Mitarbeitern sach- und pflichtgemäß eingehalten werden. Mit steigendem Geschäftsumfang müssen deshalb andere Wege beschritten werden, um zu vermeiden, daß es durch menschliche Unzulänglichkeiten zu Leerläufen und Störungen und damit zu Verlusten innerhalb des Betriebsablaufes kommt.

Vor allen Dingen muß sich die Geschäftsleitung eines jeden Großbetriebes ein Organ schaffen, das wie ein Auge der Leitung sieht und den Tatbestand der Ferne von oberen und unteren Verwaltungsabteilungen weitestgehend ausschaltet.

Die Innenrevision stellt ein solches Organ, dessen Schaffung sich hauptsächlich aus der Notwendigkeit der Überwachung der Mitarbeiter und der Beseitigung bzw. Verhütung innerbetrieblicher Fehlerquellen er-

gibt, dar. Die Interne Revision soll der Geschäftsleitung durch die objektive Berichterstattung über alle betrieblichen Vorgänge einen möglichst genauen Überblick über das tatsächliche Betriebsgeschehen gewährleisten. Sie ist befähigt, bis in das innerste Betriebsgebaren einzudringen und engsten Kontakt mit allen Einzelheiten der Betriebsabwicklung zu knüpfen, weshalb sie oftmals auch als fünftes Glied des Rechnungswesens bezeichnet wird.¹⁾

In erster Linie ist die Innenrevision jedoch ein Instrument der Geschäftsleitung, dem besondere Aufgaben im Streben nach Wirtschaftlichkeit und Rentabilität gestellt sind.

2. Entwicklung, Ziele und Begriff der Innenrevision

a) Historische Entwicklung

Wenn man die historische Entwicklung des internen Revisionswesens in Deutschland darstellen will, muß man zwangsläufig kurz auf die Entwicklung des allgemeinen Revisionswesens eingehen, denn bevor man das Wort "Innenrevision" in seiner modernen Bedeutung kannte, gab es Revisoren, die Aufgaben erfüllten, welche heute in der Regel der Innenrevision übertragen werden.

Am Anfang der geschichtlichen Entwicklung des deutschen Revisionswesens stand der Einzelrevisor. Die Entfaltung eines eigenen Revisorenstandes ging jedoch langsam vonstatten, da gesetzliche Bestimmungen, welche eine Pflichtprüfung vorschrieben, fehlten. Andererseits konnte sich jeder, der Lust dazu hatte, "Bücherrevisor" nennen und sich als solcher betätigen, so daß es kein Wunder war, wenn sich unter der Bezeichnung "Bücherrevisor" sehr verschiedenartige "Elemente" zusammenfanden.²⁾

1) Vgl. Schmitt/Schmitt: Das Revisionsuniversum, Berlin-Bielefeld-München 1953, S. 69

2) Vgl. Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Stuttgart 1949, S. 7 - 16

Erst unter den Auswirkungen der Weltwirtschaftskrise von 1929/30 schuf man mit dem Erlaß der Aktienrechtsnovelle von 1931 den Berufsstand des Wirtschaftsprüfers. Nach Einführung der Pflichtprüfung für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien wurden bald noch für weitere Unternehmen wie z.B. für Versicherungen, Kreditinstitute usw. Revisionen vorgeschrieben. Durch Artikel 5 der 1. DVO zum § 262 a HGB vom 15.12.1931 wurde festgelegt, daß nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gesetzlich vorgeschriebene Bilanzprüfungen durchführen können.

Kennzeichnend für den Stand der Wirtschaftsprüfer ist höchste Qualifikation auf dem Gebiete des Prüfungswesens, sowie Unabhängigkeit und Neutralität. Diese hervorstechenden Eigenschaften sind es auch, die den Wirtschaftsprüfer besonders für die Durchführung der Aufgaben prädestiniert erscheinen lassen, die heute normalerweise Aufgabengebiet der Innenrevision sind.

Während sich die einzelnen Revisoren nur langsam zu einem eigenen Berufsstand zusammenfinden konnten, nahmen die Treuhandgesellschaften seit der Gründung des ersten Unternehmens dieser Art im Jahre 1890, der Deutschen Treuhandgesellschaft, bald eine überragende Stellung im deutschen Revisionswesen ein. Sie wurden zumeist von Banken zur Durchführung von Kreditrevisionen gegründet, dehnten ihr Arbeitsfeld aber bald auch auf die Revision, Organisation und Beratung von Industrie-, Bank- und Versicherungsunternehmen aus. In der Folgezeit gesellten sich zu diesen Instituten auch Revisionsgesellschaften, die zumeist von Wirtschaftsprüfern gegründet wurden und unabhängig von bestimmten Geldgebern waren.

Besondere betriebliche Organe für die Durchführung interner Revisionsaufgaben gewannen erst während

des ersten Weltkrieges und insbesondere in den darauffolgenden Jahren größere Bedeutung. Anlaß zu ihrer Gründung war hauptsächlich das Bedürfnis nach häufigerer und umfassender Revision, sowie die Notwendigkeit der Erstellung von kurzfristigen Erfolgsrechnungen. Während sich die Revision bisher auf die Prüfung des Jahresabschlusses beschränkte, konnte man jetzt alle betrieblichen Arbeitsvorgänge in den Kreis der innerbetrieblichen Prüfungen einbeziehen. Auch der Einsatz von Buchungsmaschinen und Lochkarten, der etwa ab 1925 erfolgte, förderte die Entwicklung des internen Revisionswesens. Auch hier waren es wieder die Banken, welche die ersten internen Revisionsabteilungen schufen, während die Industriebetriebe erst langsam nachzogen.

Nach 1945 gab es durch die langsam beginnende Büro-Automation eine der größten Umwälzungen im internen Revisionswesen. Gleichzeitig wurde damit der Aufgabenbereich der Innenrevision wesentlich erweitert, denn neben der Überprüfung der richtigen Verbuchung des betrieblichen Zahlenmaterials mußte sie von nun an ihr besonderes Augenmerk auch darauf richten, daß beim Einsatz von mechanischen Hilfsmitteln die revisionstechnischen Grundsätze gewahrt und moderne Büromaschinen erst nach genauer Begutachtung und Überprüfung in den Betriebsablauf eingegliedert werden.

b) Begriff der Innenrevision

In einem modernen Betriebe befassen sich oft zahlreiche Stellen mit verschiedenartigen innerbetrieblichen Überwachungsaufgaben. Genau so vielfältig sind dementsprechend auch die Bezeichnungen, die derartigen Dienststellen beigegeben sind. Man kann deshalb nicht immer auf den ersten Blick erkennen, welche Revisionsfunktionen in welchem Umfange erfüllt werden und ob es sich um kaufmännische oder

technischen Überwachungsorgane handelt.

Die Interne Revision kann in der Praxis auch noch die folgenden Bezeichnungen tragen:

Revision, Prüfstelle, Hausrevision, Eigenrevision, Kontrollbüro, Kontrollabteilung, Abteilung für Organisation und Revision, betriebseigene Revision, unternehmenseigene Revision, sowie Innenrevision.

Grundsätzlich kann man die Innenrevision als Organ eines Unternehmens, das gewisse Überwachungsfunktionen über andere Abteilungen derselben Unternehmung wahrnimmt, definieren.³⁾ die Überwachungsfunktionen bestehen überwiegend in der Durchführung von Prüfungen mittels Personen, die von dem zu überprüfenden Bereich unabhängig sind. Die Prüfer stehen in der Regel in einem tariflichen, manchmal jedoch auch in einem freien Arbeitsverhältnis zur Unternehmung, d.h. also, daß auch freiberuflich tätige Kräfte wie z.B. Wirtschaftsprüfer, die Aufgaben einer internen Revisionsabteilung wahrnehmen können.⁴⁾

Die Interne Revision ist zeitlich weder abhängig noch gebunden. Der Einsatz der Revisoren erfolgt auf Grund einer systematischen Planung, (d.h.), wobei nach Möglichkeit ein Zustand geschaffen werden soll, der den Dienststellen ständige Revisionsbereitschaft aufzwingt. Die Innenrevision übt damit zugleich eine erzieherische und moralische Wirkung auf die Mitarbeiter aus.

Die Tätigkeit der Internen Revision erstreckt sich grundsätzlich auf unternehmenseigene Verwaltungs-

3) Vgl. auch Institut für Interne Revision e.V., Frankfurt a.M.: Aufgaben und Praxis der Internen Revision, München 1959, S. 13

4) Vgl. Grun, H.: Die unternehmenseigene Revisionsabteilung in der industriellen Großunternehmung und ihre Beziehungen zur Betriebsrationalisierung, Dissertation an der Universität München 1957, insbesondere S. 29

abteilungen. In Ausnahmefällen werden jedoch auch Tochtergesellschaften oder andere rechtlich selbständige, aber wirtschaftlich abhängige Unternehmen durch laufende Prüfungen überwacht. Die internen Prüfungen umfassen in objektiver Weise alle kaufmännischen Tätigkeiten, wobei die Überprüfung des Rechnungswesens den Vorrang hat.

c) Technische Revision und Innenrevision

Neben rein betriebswirtschaftlich orientierten Revisionsorganen sind in Industriebetrieben auch rein technisch ausgerichtete Überwachungsorgane erforderlich. Im innerbetrieblichen Sprachgebrauch werden sie oftmals unter Auslassung des Wortes "technisch" nur als "Revision" oder "Prüfstelle" bezeichnet. Diese sprachliche Ungenauigkeit kann besonders den außenstehenden Beobachter verwirren, weshalb eine Abgrenzung zur kaufmännischen Internen Revision notwendig erscheint.

In einem industriellen Großbetrieb fallen vom Entwicklungs- und Konstruktionsbüro angefangen, über die Arbeitsvorbereitung und die Fertigung, bis zur Auslieferung, sehr viele komplizierte Arbeitsvorgänge an, die zahllose Fehlerquellen in sich bergen können und daher einer eingehenden Prüfung bedürfen. Am Ende bestimmter fertigungstechnischer Arbeitsstufen befinden sich deshalb Revisionsorgane, die von den vorangegangenen Fertigungsbereichen unabhängig sind und die gefertigten Werkstücke auf ihre technische Qualität und Brauchbarkeit überprüfen. Auch die in den Arbeitsablauf eingebauten automatischen Kontrollen sind in den Überwachungsbereich der technischen Revision eingeschlossen. Die technische Revision überprüft ferner alle anfallenden Reklamationen, welche die Qualität der gefertigten Erzeugnisse betreffen.

Die technische Revision ist also rein auf die konstruktiven und fertigungstechnischen Elemente im Betriebe ausgerichtet und überwiegend mit Technikern und Ingenieuren besetzt. Da sie sich meist unmittelbar hinter den einzelnen Arbeitsvorgängen einschaltet, ist sie in einem gewissen Sinne ortsgebunden.

Ihr Überwachungsbereich erstreckt sich sowohl auf die Tätigkeit der Mitarbeiter, als auch auf das einwandfreie Arbeiten der maschinellen Anlagen. Bei der Durchführung der erforderlichen Prüfungshandlungen bedient sich die technische Revision bis zu einem gewissen Grade auch moderner und genauer technischer Prüfungsapparaturen.

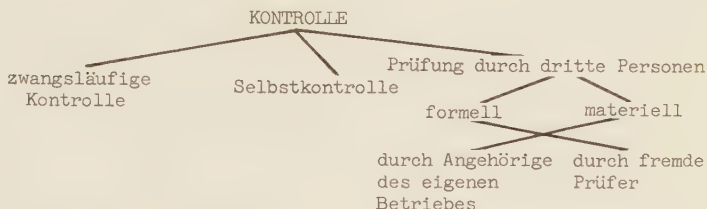
Die Interne Revision ist demgegenüber mehr betriebswirtschaftlich orientiert und überwiegend mit kaufmännischem Personal besetzt. Zur Durchführung ihrer Prüfungen begibt sie sich von Abteilung zu Abteilung, ohne irgendwelche Prüfgeräte anzuwenden. Die Innenrevision überwacht in erster Linie die Mitarbeiter. Lediglich bei der Neuanschaffung moderner Büromaschinen achtet sie auf deren zweckgerechten Einsatz.

In unmittelbarem Zusammenhang mit dem gestellten Thema steht die Tatsache, daß die technische Revision in der Regel gewisse Anordnungsbefugnisse besitzt. Wie später noch ausführlich dargelegt wird, sind hier jedoch andere Voraussetzungen gegeben, da es die technische Revision - im Gegensatz zur Innenrevision - vorwiegend mit klar gesetzten Normen zu tun hat. Die selbständigen technischen Revisionen stehen zur Innenrevision in lockerer Beziehung. Ein Zusammenschluß von beiden Institutionen zu einer Abteilung, war in der Praxis nicht zu finden. Eine gute Zusammenarbeit von Interner und technischer Revision ist jedoch unerlässlich, wobei Anregungen und Vorschläge von beiden Seiten kommen müssen.

Im übrigen hätte sich nach Meinung von Leitner die ganze literarische Auseinandersetzung erübrigt, wenn man statt Revision und Kontrolle die Begriffe "Prüfung" und "Überwachung" gesetzt hätte. Die Prüfung sollte dabei ein Hilfsmittel der Überwachung sein.

Auch bei Klebba⁶⁾ wird die Revision lediglich als ein Mittel der Kontrolle angesehen, wobei die Kontrolle ebenfalls in mehrere Kontrollarten zerfällt.

Im Schema sieht die Darstellung von Klebba etwa folgendermaßen aus:



Gegen die Abgrenzung von Klebba ist vor allen Dingen einzuwenden, daß das Wort "Revision" gar nicht erwähnt, sondern lediglich mit "Prüfung durch dritte Personen" umschrieben wird. Außerdem erscheint es fraglich, ob man den umschriebenen Begriff Revision mit zwangsläufiger Kontrolle und Selbstkontrolle auf eine Stufe stellen kann.

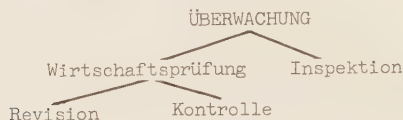
Das zuletzt erwähnte Problem der Gleichschaltung von Revision und Kontrolle hat zur Ausbildung einer zweiten Richtung geführt. Sie nennt Überwachung als übergeordneten Begriff und wird hauptsächlich von Renger, Isaac und Hasenack vertreten.

Isaac⁷⁾ verwendet Überwachung als Oberbegriff und teilt in Revision, Kontrolle und Inspektion unter. Er definiert dabei Revision als nicht dauernde und Kontrolle als ständige Einrichtung zur Überwachung

6) Vgl. Klebba, W.: Revisionspraxis, 4. Aufl., Nürnberg-Düsseldorf 1953, S. 13

7) Vgl. Isaac, A.: Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951, S. 7-9

des Betriebsgeschehens. Unter Inspektion versteht Isaac die tatsächliche Inaugenscheinnahme von betrieblichen Vorgängen und Tatsachen. Es ergibt sich somit folgender Zusammenhang:



Ähnlich wie Isaac verwendete auch Hasenack früher Überwachung als übergeordneten Begriff und bezeichnete Kontrolle als laufende und Revision als nicht laufende Überwachung.⁸⁾

Sowohl Hasenack als auch Isaac unterscheiden Revision und Kontrolle hauptsächlich nach der Arbeitsweise. Dagegen versucht Zimmermann⁹⁾, von der Person des die Prüfung Durchführenden auszugehen und definiert Revision als eine Prüfung, welche von einem Prüfer ausgeführt wird, der außerhalb des geprüften Betriebes steht. Demnach will Zimmermann unter Kontrolle die Prüfung durch Betriebsangehörige verstanden wissen.

Für die Auffassung von Zimmermann spricht die Tatsache, daß bei einer Abgrenzung nach der Arbeitsweise derselbe Prüfer einmal als Kontrollbeamter und ein andermal als Revisor auftritt. Niemand bezweifelt, daß dieser Zustand untragbar wäre und in der Praxis noch mehr Verwirrung stiften würde.

Auf der anderen Seite lassen sich jedoch auch gegen eine Abgrenzung rein nach der Person, welche die

8) Vgl. Hasenack, W.: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Heft 18, S. 419

9) Vgl. Zimmermann, E.: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 19 ff

Prüfung durchführt, ganz erhebliche Einwände vorbringen. Wesentlich scheint vor allen Dingen die Tatsache zu sein, daß es nach üblichem Sprachgebrauch in der Praxis "interne Revisionsabteilungen" gibt und daß man auch von "Konzern- und Filialrevisionen" spricht. Die Bezeichnung "Kontrollabteilung" für eine interne Prüfungsstelle ist demgegenüber wesentlich seltener anzutreffen. Allein schon dieser Einwand zeigt, daß es unzweckmäßig ist, wenn man die Revision stets als eine von außen in den Betrieb kommende Prüfung auffaßt.

ab) Begriffsbildung

Die obenstehenden Darlegungen zeigen deutlich, daß eine klare Abgrenzung und begriffliche Deutung von "Revision" und "Kontrolle" eine Untersuchung aus praktischer Sicht, was beide Begriffe eigentlich beinhalten, voraussetzt.

Eine Kontrolle kann wirtschaftlicher und technischer Natur sein. Sie besteht im allgemeinen aus Tätigkeiten und Einrichtungen, die in den Arbeitsablauf organisch und damit auch organisatorisch eingegliedert sind, die laufend, zwangsläufig, lückenlos und meist auch unmerklich vonstatten gehen. Die Kontrolle schließt sich unmittelbar an die zu überwachenden Arbeitsvorgänge an und ist meistens direkt in den Arbeitsablauf eingegliedert. Wenn irgendwelche Fehler oder Mängel auftauchen, stellt die Kontrolle nur die Tatsache als solche fest, während die zu Grunde liegenden Ursachen und die weiteren Maßnahmen nachträglich von der Revision erforscht und veranlaßt werden.

Ähnliche Überlegungen stellt Blohm¹⁰⁾ an. Nach seiner Meinung stellt die Kontrolle "eine

10) Vgl. Blohm, H.: Die Innenrevision als Funktion der Leitung in Industriebetrieben, Essen 1957, S. 21/22

laufende Überwachung der Betriebstätigkeit und Einrichtungen zwecks richtiger Erledigung der einzelnen Vorgänge dar. Kontrollen sind in zahlreichen Stellen in den Betriebsablauf eingebaut, sei es in der Produktion als Qualitätskontrolle, sei es im Rechnungswesen mit dem Zwecke der Verhütung von Doppelzahlungen, der Vermeidung von Unterschlagungen usw. Kontrollen können sich wie bei der Doppik mehr oder wenig automatisch ergeben (Abstimmungen), sie können aber auch durch entsprechende Gestaltung des Arbeitsablaufes geschaffen werden. Die Kontrollen bedürfen einer Ergänzung in Form einer nachträglichen kritischen Überprüfung der Betriebsvorgänge".

Revisionen bestehen in der Regel aus Tätigkeiten, die nur von Menschen ausgeführt werden, wenn einmal von der Verwendung maschineller Bürohilfsmittel abgesehen wird. Gerstner¹¹⁾ definiert diese Tätigkeiten (Prüfungen) wie folgt: "Prüfung ist die planmäßige Kritik ausgeführter Arbeitshandlungen irgendwelcher Art im Sinne einer geistigen Arbeitswiederholung und zwar vollständig oder teilweise".

Die Revision erfolgt nicht zwangsläufig, sondern nachträglich und nur von Fall zu Fall. Im Gegensatz zur umfassenderen Kontrolle erscheint der Tätigkeitsbereich der Revision beschränkt dadurch, daß nicht die Handlungen als solche, sondern deren schriftlicher Niederschlag, das schriftliche Festhalten von Vorgängen und Vereinbarungen, manchmal überhaupt nur ihr Ergebnis, also eine Abstraktion, Gegenstand der Revision ist.

ac) Der Vorschlag von Hasenack

Hasenack hat sich besonders eingehend mit den Abgren-

11) Vgl. Gerstner, P.: Revisionstechnik, 6. Aufl., Berlin 1940, S. 4

zungsproblemen von Revision und Kontrolle befaßt und schlägt eine Begriffsdeutung vor, die einen Kompromiß zwischen den Definitionen der alten literarischen Auffassung und den Vorschlägen von Zimmermann darstellt, daneben aber auch den Sprachgebrauch der Praxis berücksichtigt.¹²⁾

Die Auffassung von Hasenack wurde offenbar - auch ohne Zitat - vom Institut für Interne Revision übernommen und erweitert.¹³⁾ Das Institut definiert:

"1. Revision = Prüfung Überwiegend von abgeschlossenen Tatbeständen, aber auch innerhalb des laufenden Arbeitsprozesses durch Personen, die von dem zu prüfenden Betriebsbereich unabhängig sind.

a) Unternehmens-externe Revision: durch Wirtschaftsprüfer etc.

b) Unternehmens-interne Revision: durch Hausrevision, Konzernrevision, Werksrevision u.ä.m.

2. Kontrolle =

a) Überwachung, dauernd oder zeitweise innerhalb des laufenden Arbeitsprozesses oder unmittelbar daran anschließend durch Personen, die für den jeweiligen Betriebsbereich verantwortlich sind, oder durch deren Untergebene

b) die laufende, automatische Kontrolle durch das Organisationssystem."

Der Vorschlag des Instituts¹⁴⁾ ist heute als richtungsweisend im Streit um die genaue Abgrenzung von Revision und Kontrolle anzusehen und soll deshalb für die weiteren Ausführungen übernommen werden.

12) Vgl. Hasenack, W.: a.a.O., S. 421

13) Vgl. Institut für Interne Revision: a.a.O., S. 16

14) Vgl. auch Danert, G.: Betriebskontrollen, Essen 1952

b) Internal Control und Innenrevision

Das Gebiet des Internal Control ist in letzter Zeit insbesondere im Hinblick auf seine Behandlung im Rahmen der gesetzlichen Abschlußprüfung stark in den Vordergrund gerückt.

Neubert¹⁵⁾ übersetzt Internal Control mit "innerbetrieblichem Kontrollgefüge", betont aber gleichzeitig, daß eine deutsche Übersetzung schwerfällig sei und den vielfältigen englischen Ausdruck nicht in vollem Umfang verdeutliche. Neubert empfiehlt deshalb die Umschreibung, welche eine Studienkommission des American Institut of Certified Public Accountants in einer Sonderuntersuchung formuliert hat, zu verwenden. Danach umfaßt "Internal Control sowohl den Organisationsplan, als auch sämtliche aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen in einem Unternehmen, die dazu dienen, sein Vermögen zu sichern, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Abrechnungsdaten zu gewährleisten und die Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik zu unterstützen."

Der Begriff "Internal Control" ist wesentlich weiter gefaßt als der Begriff "Kontrolle". Internal Control umfaßt das gesamte Netz der innerbetrieblichen zwangsläufigen Kontrollen und versucht diese erfolgreich und wirtschaftlich einzusetzen. Das letzte und wirksamste Instrument der Internal Control ist die Innenrevision.

Die Interne Revision ist nicht mit dem internen Kontrollgefüge identisch, sondern nur dessen Ergänzung. Die Innenrevision darf auch nicht als eine Zentralisation von Kontrollen angesehen werden, sondern ist ebenfalls nur als eine Ergänzung derselben zu betrachten.

Die Kontrollen erleichtern die Arbeit der Innenrevi-

15) Vgl. Neubert, H.: Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1960, Heft 7, S. 173-179

sion. Hier tritt nun die Situation ein, daß die Innenrevision zwar ein Bestandteil der Internal Control ist, gleichzeitig aber einzelne Teile davon regelmäßig auf ihren Wirksamkeitsgrad überprüfen muß.¹⁶⁾

4. Träger der Internen Revision

a) Einzelrevisoren

Wenn sich eine Unternehmung durch die Geschäftsentwicklung zur Bildung einer Internen Revision veranlaßt sieht, dann rückt zunächst die Auswahl geeigneter Prüfungsorgane in den Mittelpunkt ihrer Überlegungen.

In kleineren Betrieben wird der Inhaber oder Geschäftsführer selbst, vielleicht aber auch ein älterer, vertrauenswürdiger Angestellter revidieren. In Unternehmen mittlerer Größe werden häufig freiberufliche Kräfte mit der Wahrnehmung der Aufgaben einer "Internen Revision" betraut. Bei diesem Personenkreis handelt es sich um Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer, in Einzelfällen jedoch auch um Steuerberater und Helfer in Steuersachen. In der Praxis wird etwa folgendermaßen verfahren, daß z.B. der Wirtschaftsprüfer einer Unternehmung, der die Bilanzen erstellt und den Betrieb steuerlich berät, auch in regelmäßigen Abständen Formalprüfungen durchführt und über deren Ergebnisse ausführlich berichtet. Die Formalprüfungen umfassen in der Hauptsache das Rechnungswesen. Oftmals nehmen auch Direktionsassistenten oder sonstige Assistenten der Geschäftsleitung innerbetriebliche Überwachungsaufgaben als Nebenfunktion wahr.

16) Vgl. auch Neubert, H.: Internal Control, Düsseldorf 1959

Ronneberger, R.: Das innerbetriebliche Kontrollsystem (Internal-Control-System) als Organisationsgrundsatz, in "Zeitschrift für Organisation", Heft 1/1961, S. 19 - 22

Die gelegentliche Ausübung von Überwachungsfunktionen wird allerdings nur bei gut überschaubaren Betrieben möglich sein, da sonst die Gewähr für objektive Ergebnisse nicht mehr in vollem Umfange gegeben ist.

In Deutschland hat sich bis jetzt noch kein eigener Berufsstand der Innenrevisoren gebildet, wie dies z.B. in den USA der Fall ist. Ansätze sind allerdings in den sog. Erfa-Gruppen (Erfahrungsaustausch-Gruppen) des RKW vorhanden.

In Nordamerika ist der Berufsstand der Innenrevisoren überbetrieblich im "Institut of Internal Auditors" zusammengeschlossen. Das Ziel dieses Institutes liegt in der beruflichen Weiterbildung der Mitglieder durch Veröffentlichung von Fachliteratur und durch die Herausgabe einer Fachzeitschrift sowie in der Aufrechterhaltung einer hohen Berufsethik.

Ferner organisiert das Institut Zusammenkünfte mit Vorträgen und Diskussionen in verschiedenen Bezirken. Die Mitgliedschaft steht allen Revisoren frei und beruht auf freiwilliger Basis.¹⁷⁾

b) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

In jüngster Zeit haben insbesondere bankbeherrschte Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihren Einfluß im Revisions- und Treuhandwesen mehr und mehr verstärkt. Wenn sich auch manche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Händen einzelner Wirtschaftsprüfer befinden, so muß doch festgestellt werden, daß der Geschäftsbereich des freiberuflich tätigen Wirtschaftsprüfers durch diese an sich ungesunde Entwicklung eingeengt wird.

Revisionsgesellschaften besitzen einen qualifizierten und auf verschiedene Gebiete spezialisierten Prüferstamm und sind deshalb auch in zunehmendem Maße

17) Vgl. Müller von Blumencron, A.: Internes Revisionswesen in Canada, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1956, Heft 6, S.122

in das interne Revisionswesen industrieller Großbetriebe eingedrungen. Sie nehmen dort zum großen Teil die Aufgaben einer internen Revisionsabteilung wahr, was sogar so weit führen kann, daß die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in der betreffenden Unternehmung dauernd ein eigenes Büro unterhält, dessen Prüfer nach gewissen Zeitabständen ausgewechselt werden.

Ein besonders interessanter Fall ist dem Verfasser dieser Arbeit aus der chemischen Industrie bekannt. Ein Großunternehmen mit etwa 45000 Beschäftigten unterhält eine Innenrevisionsabteilung mit etwa 40 Mitarbeitern. Unabhängig davon ist jedoch noch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit etwa vier bis fünf Prüfern dauernd in derselben Unternehmung tätig.

Während die Interne Revision vorwiegend die kaufmännischen Verwaltungsabteilungen in den etwa 250 verschiedenen fertigungstechnischen Betriebseinheiten sowie die Abteilungen des Einkaufs und des Verkaufs überwacht und dafür sorgt, daß deren Ergebnisse vollständig und genau an das Rechnungswesen weitergeleitet werden, widmet sich die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft neben organisatorischen und steuerlichen Problemen auch der Überwachung des Rechnungswesens.

c) Interne Revisionsabteilungen

Wenn auch die Bedeutung und Stellung der wirtschaftsprüfenden Berufe sowie der Wirtschaftsprüfungs- und Treuhandgesellschaften im internen Revisionswesen nicht unterschätzt werden darf, so muß doch festgestellt werden, daß als eigentliche Träger der Internen Revision die unternehmenseigenen Revisionsabteilungen anzusehen sind.

Nur größere Betriebe sind allerdings in der Lage, eine eigene interne Revisionsabteilung aufzustellen. Von welcher Betriebsgröße ab die Errichtung einer

derartigen Abteilung erforderlich und wirtschaftlich sein wird, läßt sich nicht allgemeingültig festlegen. Dies hängt von den speziellen Gegebenheiten des Einzelbetriebes, wie etwa von Geschäftsumfang, Umsatz, Rentabilität, Personalverhältnissen usw. ab. Auf jeden Fall muß man sich bei der Entscheidung, ob ein innerbetriebliches Revisionssystem aufgebaut werden soll oder nicht, immer den Tatbestand vor Augen halten, daß die Bewertung der Tätigkeit und des Erfolges einer Innenrevision fast immer im immateriellen Bereich liegen muß. Der Entschluß, eine eigene Revisionsabteilung zu gründen, darf sich daher nicht allein auf rein kosten- und rentabilitätsmäßige Überlegungen stützen, sondern muß in erster Linie die betriebsbedingten Notwendigkeiten einer genauen Betriebsübersicht berücksichtigen.

Eine interne Revisionsabteilung besteht bei Großunternehmen im allgemeinen aus dem Abteilungsleiter, mehreren Revisoren, sowie aus einer bestimmten Anzahl von Hilfskräften, wie z.B. Prüfungsassistenten und Schreibdamen.

Dem Abteilungsleiter obliegt die allgemeine Leitung der Revisionsabteilung. Unter anderem hat er die Dispositionen für die Vornahme der Revisionen zu treffen und ist für deren ordnungsgemäße Erledigung verantwortlich. Er unterzeichnet die ausgehenden Prüfungsberichte und stellt den Kontakt zwischen Geschäftsleitung und Revisionsabteilung her.

Die Verantwortung des Leiters der Innenrevision soll auch nach außen hin durch einen entsprechenden Dienstgrad zum Ausdruck kommen. Nach Möglichkeit soll er den Hauptabteilungsleitern zumindest gleichgestellt sein. Im übrigen müssen an die Person des Leiters der Revisionsabteilung höchste fachliche und charakterliche Anforderungen gestellt werden.

Die Anzahl der Revisoren innerhalb der Revisionsabteilung richtet sich grundsätzlich nach der Größe

des Unternehmens und nach der Zahl der beschäftigten Mitarbeiter.

In der Regel ist man in der Praxis nicht bestrebt, die Revisoren auf bestimmte Prüfungsgebiete auszurichten. Die zunehmende Kompliziertheit der wirtschaftlichen Tatbestände wird jedoch auf die Dauer gesehen auch im internen Revisionswesen eine gewisse Spezialisierung der Prüfer nach sich ziehen. Schon heute gehört jeder größeren Revisionsabteilung neben einem Steuerfachmann auch ein in der Elektronik erfahrener Prüfer an.

In jedem Betrieb ist eine richtige Personalauswahl zur Erreichung einer optimalen Betriebsleistung unbedingt erforderlich. Für die Innenrevision ist die personelle Besetzung jedoch geradezu eine Lebensfrage, und Pfeiffer¹⁸⁾ bemerkt dazu:

"Es versteht sich eigentlich von selbst, daß der personellen Besetzung einer Revisionsabteilung schon bei ihrem Aufbau größte Aufmerksamkeit geschenkt werden muß. Nun wird die Auswahl der geeigneten Mitarbeiter bestimmt werden durch die vielgestaltige Aufgabenstellung, die einem mit derartigen Kontrollfunktionen ausgestatteten Organ innerhalb des industriellen Unternehmens laufend erwächst. Die von einer solchen Stabsstellung aus an- und einzusetzenden Kräfte müssen menschlich wie fachlich den höchsten Anforderungen und Ansprüchen genügen."

Blohm¹⁹⁾ hat auf Grund der Ergebnisse einer Umfrage bei 30 Sachverständigen ein Berufsbild des Innenrevisors entwickelt. Er kommt dabei zu dem Schluß, daß es letztlich auf die Objektivität ankomme, mit welcher der Revisor seine Arbeit zu verrichten vermag.

18) Vgl. Pfeiffer, G.: Der Funktionsträger der betriebseigenen Revision, in "Der Betrieb" 1954, Heft 42, S. 869

19) Vgl. Blohm, H.: a.a.O., S. 54 ff

Alle anderen wichtigen personellen und fachlichen Eigenschaften würden meistens erst die Objektivität oder deren Wirksamwerden ermöglichen.

Über die Eigenschaften, die ein wirklich qualifizierter Prüfer besitzen muß, herrschte in den Einsendungen der erwähnten Sachverständigen eine stark übereinstimmende Meinung vor, und Blohm stellte daraufhin im einzelnen folgende Punkte zusammen:

Denken in wirtschaftlichen Zusammenhängen, Beherrschung des Mitteilungsbedürfnisses, rasche Auffassungsgabe und gutes Einarbeitungsvermögen, Ehrlichkeit, Verantwortungsgefühl, Mut, logisches Denken, Neigung zur Kritik, Takt und gute Umgangsformen.

Der Originalfragebogen dieser Umfrage enthielt auch Angaben über die für erforderlich gehaltene Vorbildung der Innenrevisoren. In diesem Punkt gingen die Meinungen der Sachverständigen weit auseinander, vor allen Dingen bei der Frage, welche Berufserfahrung ein Revisor besitzen müsse. Man war jedoch allgemein der Auffassung, daß in der Innenrevisionsabteilung eine Mischung aus erfahrenen Praktikern und jungen Akademikern am besten sei und daß man mangelndes Wissen eher aufholen könne als mangelnde charakterliche Eigenschaften.

5. Themenabgrenzung

In den folgenden Kapiteln wird versucht, an Hand der innerbetrieblichen Stellung und des Aufgabenbereiches der Internen Revision eine Verbindung zwischen Innenrevision und Exekutivvollmacht herzustellen. Es sollen dabei alle Beweggründe, Tatbestände, Verfahren und Möglichkeiten, die zur Gewährung bzw. zur Versagung von Anordnungsbefugnissen an die unternehmenseigene Revision führen können, dargestellt werden. Außerdem soll die Übernahme von Nebenaufgaben durch die Interne Revision und die damit verbundenen Probleme des betrieblichen Anordnungswesens in die Überlegungen mit einbezogen werden.

Die nachfolgenden Ausführungen erstrecken sich nur auf die kaufmännische Interne Revision privater industrieller Großunternehmen. Die diesbezüglichen Probleme der technischen sowie der Konzern- und Filialrevision werden nur am Rande gestreift.

II. Das Verhältnis von Interner und externer Revision

Ein Versuch, das Wesen der Internen Revision zu umreißen, wäre unvollständig und lückenhaft, wenn man dabei nicht auf die Unterschiede und das Verhältnis von Interner und externer Revision in kurzen Zügen eingehen würde.

Im Rahmen der Tätigkeit beider Institutionen entstehen zwangsläufig enge und häufige Berührungspunkte, die oftmals sogar in einer beiderseitigen Zusammenarbeit gipfeln. Dabei sollte jedoch nicht übersehen werden, daß sowohl die Interne, als auch die externe Revision im Grunde genommen zwei verschiedene und getrennte Einrichtungen darstellen, die bei ihrer Tätigkeit von unterschiedlichen Grundlagen ausgehen.

1. Gesetzliche Grundlagen und Prüfungsauftrag

Die externe Revision ist vom Gesetzgeber vorgeschrieben und arbeitet auf Grund der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften.

Nach § 135 Abs. 1 AktGes ist der Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert, durch einen oder mehrere Abschlußprüfer zu prüfen. Die Wahl der Abschlußprüfer wird durch die Hauptversammlung vorgenommen (§ 136 AktGes). § 137 AktGes schreibt hierzu vor, daß als Abschlußprüfer nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt werden dürfen. Diese dürfen weder dem Vorstand oder Aufsichtsrat der AG angehören, noch als Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder

sie beherrscht, tätig sein.

Ähnliche Vorschriften bestehen für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. § 53 GenGes schreibt für Genossenschaften - zwecks Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung - Pflichtprüfungen vor. Träger der genossenschaftsrechtlichen Prüfungen sind die Prüfungsverbände, die sich zum Prüfen der von ihnen angestellten Prüfer bedienen (§ 55 GenGes). Mitglieder und Angestellte der zu prüfenden Genossenschaften dürfen nach § 56 GenGes die Pflichtprüfung nicht vornehmen.

In diesem Zusammenhang sind auch die Vorschriften der §§ 162 Abs. 9 und Abs. 10 und 201 Abs. 1 AO zu erwähnen. Sie stellen in der Hauptsache die Rechtsgrundlage für die steuerlichen Betriebsprüfungen dar.

Der Wirtschaftsprüfer als Hauptträger der externen Revision wird allein von der Hauptversammlung gewählt und vom Vorstand mit der Vornahme der gesetzlichen Pflichtprüfung beauftragt. Ausnahmen sind Aufträge für freiwillige Prüfungen. Bei der Auswahl und Durchführung seiner Prüfungshandlungen ist er lediglich an seine Berufsgrundsätze und an die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften gebunden. Der Wirtschaftsprüfer kann deshalb seine Wahl als Abschlußprüfer auch ablehnen. Die Innenrevision arbeitet demgegenüber grundsätzlich nur im Auftrage des Vorstandes und prüft nach dessen Weisungen und Richtlinien. Sie ist also weisungsgebunden und stark lenkbar. Nach außen hin tritt sie kaum in Erscheinung, während die externe Revision durch die Erteilung bzw. Versagung eines Bestätigungsvermerkes in stärkerem Maße in die Öffentlichkeit rückt.

2. Prüfungsumfang und Verantwortung

Der Wirtschaftsprüfer ist in erster Linie den Aktionären und Gläubigern einer Gesellschaft verantwortlich. Durch die Erteilung seines Bestätigungsvermerkes gibt er die-

sem Personenkreis Gewißheit darüber, daß die in dem veröffentlichten Jahresabschluß ausgewiesenen Zahlen den Tatsachen entsprechen und die gesetzlichen Vorschriften sowie die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung beachtet wurden. Die Prüfungen und der Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers sind außerdem für die Geschäftsleitung, die Arbeitnehmer und für den Fiskus bedeutsam undbürden ihm eine erhöhte Verantwortung auf.

Das Prüfungsfeld der externen Revision ist bei weitem nicht so ausgedehnt, wie das der Innenrevision. Die aktienrechtliche Abschlußprüfung erstreckt sich auf den Jahresabschluß, die Buchführung und den Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert. Die Interne Revision ist dagegen wesentlich intensiver und umfaßt alle laufenden Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und weiteren innerbetrieblichen Behandlung.

Die Innenrevisoren können den innerbetrieblichen Anforderungen entsprechend eingesetzt werden, so daß die Interne Revision ständig einsatzbereit ist, was bei der externen Revision natürlich nicht der Fall sein kann. Weiterhin ist die Arbeitszeit der Innenrevisoren keinen allzugroßen Beschränkungen unterworfen, so daß auf wichtige Prüfungsobjekte tatsächlich die Zeit verwendet werden kann, die vom Prüfer für erforderlich gehalten wird. Bei plötzlich auftauchenden Sonderproblemen können außerdem zu jeder Zeit Sonderprüfungen angesetzt werden. Mittels einer genauen Kenntnis der betrieblichen Eigenarten ist es der unternehmenseigenen Revision auf diese Weise möglich, unter weitgehendem Fortfall einer Einarbeitungszeit umfassende Prüfungen auf allen wichtigen Gebieten vorzunehmen.

-
- 20) Die Vorteile der Internen Revision gegenüber der externen hat Hintner schon im Jahre 1926 im wesentlichen zusammengestellt. Vgl. deshalb Hintner, O.: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München-Berlin-Leipzig 1926, S. 49 ff

Der Wirtschaftsprüfer kann demgegenüber im Rahmen der gesetzlichen Abschlußprüfung eine bestimmte Prüfungszeit meistens nicht überschreiten. In der Regel wird er mehrere Jahresabschlüsse zu prüfen haben und außerdem drängt sich - ganz abgesehen von den verschiedenartigsten anderen Aufgaben, welche ein Wirtschaftsprüfer noch erfüllen muß - in den ersten fünf Monaten eines Jahres der größte Teil aller Abschlußprüfungen zusammen.

In der Zweckrichtung unterscheiden sich Interne und externe Revision letztlich dadurch, daß die Innenrevision sowohl vorbeugende, als auch feststellende Eigenschaften besitzt, während sich die externe Revision im allgemeinen auf Feststellungen beschränkt.²¹⁾

3. Die Zusammenarbeit von Interner und externer Revision

Trotz der erwähnten Vorteile, die eine unternehmenseigene Revisionsabteilung bietet, darf nicht übersehen werden, daß die Innenrevisoren auf die Dauer gesehen von einer gewissen Betriebsblindheit befallen werden können, da es ihnen in der Regel an zwischenbetrieblichen Vergleichsmöglichkeiten fehlt. In vielen Betrieben ist es deshalb üblich, während und im Anschluß an die Jahresabschlußprüfung einen Erfahrungsaustausch zwischen den Mitarbeitern der externen Revision und den Innenrevisoren anzuregen. Dieser Gedankenaustausch kann insofern sehr fruchtbar sein, weil die Interne Revision über bessere Detailkenntnisse verfügt, während der externe Abschlußprüfer eine größere Vielseitigkeit und in der Regel auch eine größere Prüfungserfahrung aufzuweisen hat.

Besonders für die aktienrechtliche Pflichtprüfung ist in diesem Zusammenhang die Frage von großer Bedeutung, inwieweit die Zusammenarbeit von Abschlußprüfer und Innenrevisor gehen darf, d.h. ob und gegebenenfalls in welchem Umfang

²¹⁾ Vgl. auch Hintner, O.: Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, in Festschrift für O.R.Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 288 ff

sich der Wirtschaftsprüfer auf die Prüfungsfeststellungen der Internen Revision stützen kann.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat sich mit diesem Problem schon früher befaßt und sein Urteil in einem Fachgutachten aus dem Jahre 1934 niedergelegt, das auch heute noch Gültigkeit hat.²²⁾ Dieses Fachgutachten bejaht unter gewissen Bedingungen eine Zusammenarbeit zwischen externer und Interner Revision im Rahmen der gesetzlichen Abschlußprüfung. Zumindest wird anerkannt, daß das Vorhandensein einer abhängigen Prüfungseinrichtung zur Verkürzung der Pflichtprüfung beitragen kann.

Frage: Kann ein Wirtschaftsprüfer bei Vornahme einer Pflichtprüfung sich der Hilfe vorhandener Prüfungseinrichtungen des geprüften Unternehmens bedienen?
Wenn ja, inwieweit?

Antwort:

Die vorhandenen Prüfungseinrichtungen von Unternehmen können unabhängig oder abhängig von den Organen des Unternehmens sein.

Als unabhängig wird sie der Wirtschaftsprüfer in der Regel ansehen können, wenn es Personen oder Einrichtungen sind, die selbständig ohne Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses Prüfungen bei einer Anzahl von Unternehmungen durchführen; als abhängig, wenn die Personen oder Einrichtungen aus Angestellten des Unternehmens bestehen.

Unabhängiger Prüfungseinrichtungen kann sich der Wirtschaftsprüfer in einem Maße bedienen, das seinem pflichtgemäßen Ermessen unterliegt. Und zwar kann er sowohl vorliegende Prüfungsergebnisse solcher Stellen verwerten, wie auch sie zur Mitwirkung als Prüfungsgehilfen bei seiner Prüfung heranziehen.

Abhängiger Prüfungseinrichtungen darf sich der Wirtschaftsprüfer ebensowenig als Prüfungsgehilfe bedienen, wie anderer Angestellten des zu prüfenden Unternehmens. Indessen kann das Vorhandensein einer abhängigen Prüfungseinrichtung zu einer Abkürzung der Prüfung beitragen, denn der Umfang und die Art der Prüfung des Wirtschaftsprüfers werden von der Klarheit und Übersichtlichkeit der bei dem Unternehmen vorhandenen ordnungsgemäßen Handhabung des Buchhaltungssystem und der Organisation beeinflusst. Der Wirtschaftsprüfer kann in diesen Fällen insbesondere formale Prüfungen einschränken, wenn ihm die Prüfung des Buchhaltungssystems und seine Handhabung die Überzeugung verschafft hat, daß Zweckmäßigkeit und zwangsläufige Kontrollen obwalten. Bei Beurteilung des Systems der Buchhaltung ist auch das Vorhandensein und die Arbeitsweise einer abhängigen Prüfungseinrichtung zu werten.

22) Fachgutachten Nr. 6/ 1934: Heranziehung vorhandener Prüfungseinrichtungen des geprüften Unternehmens durch den Wirtschaftsprüfer.

Abgedruckt: "Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer", Düsseldorf 1956, S. 93

Darüber hinaus kann seine Arbeit durch die Heranziehung einer solchen Prüfungseinrichtung zur Vorbereitung des Materials für seine Prüfung beschleunigt werden. In welchem Ausmaß die Heranziehung erfolgt und inwiefern zuverlässige Kontrollen durch abhängige Prüfungseinrichtungen ihm eine gewisse Beschränkung bei den formalen Prüfungen gestatten, unterliegt der verantwortlichen Beurteilung des einzelnen Falles durch den Wirtschaftsprüfer. Die vorstehenden Äußerungen berücksichtigen nicht die Verhältnisse bei den Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, die ganz oder überwiegend im Besitz der öffentlichen Hand sind. Diese in einem Gutachten zu erörtern, das sich auf grundsätzliche Fragen beschränkt, würde zu weit führen, weil die Sachlage, die eine abweichende Stellungnahme zuläßt sehr verschieden sein kann.

Überraschend ist jedoch die Stellungnahme des Instituts für Interne Revision e.V. Frankfurt²³⁾, das von dem Fachgutachten ausgehend feststellt, daß hiernach keine Möglichkeit der Zusammenarbeit zwischen Pflichtprüfer und Interner Revision bestehe. Die Interne Revision könne nämlich kein Prüfungsgehilfe sein, sondern sei selbst "nur als ein Teil der Organisation eines Unternehmens von Wirkung auf Umfang und Art der Prüfung". Im übrigen könne sie nur Arbeitsunterlagen für die Pflichtprüfung bereitstellen. Das sei aber alles keine Zusammenarbeit.

Ballmann²⁴⁾ versucht diese Auffassung zu untermauern, da sie nicht ohne Widerspruch geblieben war. Er führt aus, daß der Pflichtprüfer das Vorhandensein und die Arbeitsweise einer abhängigen Prüfungseinrichtung zwar zu "werten" habe, das Fachgutachten erlaube aber keine Zusammenarbeit von Pflichtprüfung und Interner Revision. Es sei lediglich dem sachverständigen Ermessen des Wirtschaftsprüfers überlassen, inwieweit er eine ordnungsgemäße Tätigkeit der Innenrevision als ausreichende Grundlage zur Abkürzung seiner Prüfungshandlungen ansehe.

Ballmann gibt jedoch zu, daß die Praxis über diese Richtlinien hinweggeschritten sei und heute eine enge Zusammenarbeit "vorexerziere".

23) Vgl. Institut für Interne Revision, a.a.O., S. 27

24) Vgl. Ballmann, W.: Das Verhältnis der Internen Revision zur Wirtschaftsprüfung, in "Zeitschrift für Betriebswirtschaft" 1960, Heft 9, S. 556 ff.

Der letztgenannten Meinung von Ballmann kann man grundsätzlich zustimmen. Es ist jedoch zu berücksichtigen, daß es völlig in das Ermessen des Wirtschaftsprüfers gestellt ist, inwieweit er bei seiner Tätigkeit die Arbeitsunterlagen der Internen Revision zu Grunde legt. Bei jeder Prüfung wird er sich zuerst darüber informieren, welchen Grad der Unabhängigkeit und der fachlichen Qualifikation die Revisionsabteilung besitzt. Hat der Wirtschaftsprüfer jedoch erkannt, daß die Revision objektiv arbeitet, so wird er manche von ihr schon überprüften Teilgebiete nur kurz bearbeiten. Je mehr daher die Interne Revision funktionsmäßig auf der Höhe ist, desto mehr wird ihr der Pflichtprüfer Vertrauen schenken und sich auf ihre Prüfungsberichte beziehen. Die enge Zusammenarbeit von Wirtschaftsprüfung und Innenrevision wird auch durch einen Bestätigungsvermerk zum Ausdruck gebracht, der besonders bei der Prüfung konsolidierter Bilanzen angewendet wird und wie folgt lautet:

"Nach dem Ergebnis meiner Prüfung ist der konsolidierte Jahresabschluß der AG aus den nach handelsrechtlichen Grundsätzen zum gleichen Stichtag aufgestellten, von mir oder anderen Wirtschaftsprüfern oder der Innenrevision der Obergesellschaft geprüften Einzelabschlüssen nach Grundsätzen, wie sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses eines rechtlich einheitlichen Unternehmens gelten, sachgemäß entwickelt worden. Der Kreis der in die Konsolidierung eingeschlossenen Gesellschaften wird im Geschäftsbericht erläutert."

Abschließend kann festgestellt werden, daß die externe Revision vor allen Dingen durch die Erteilung eines Bestätigungsvermerkes den Vorrang vor der Innenrevision besitzt. Die Interne Revision wird für den Betrieb jedoch stets produktiver sein, da sie als organische, mit der Betriebsabwicklung verbundene Einrichtung Fehlerquellen bereits in der Entstehung unschädlich machen kann.²⁵⁾

25) Vgl. Pougin, E.: Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsgemäßer Abschlußprüfung, Düsseldorf 1959

B. Betriebliche Eingliederung und Aufgabenstellung der
=====

Internen Revision
=====

I. Stellung und Merkmale

Eine Darstellung der innerbetrieblichen Eingliederung und Aufgabenstellung der internen Revisionsabteilung ist insofern mit Schwierigkeiten verbunden, als sich jede Organisation den Bedingungen und Besonderheiten des Einzelbetriebes anpassen muß. Eine allgemeine Darstellung kann deshalb nur unter erheblichen Vorbehalten erfolgen.

1. Vorzugsstellung

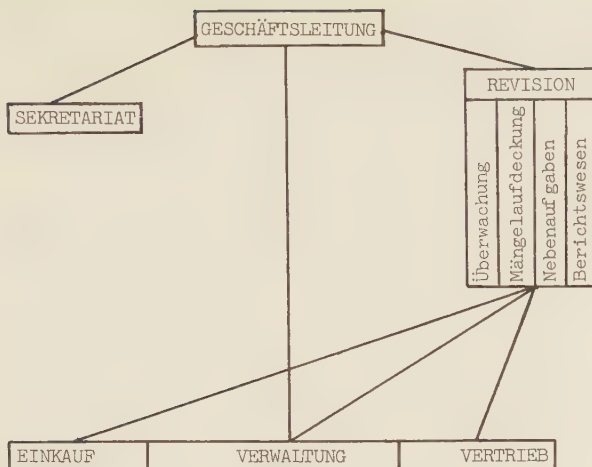
Jede innerbetriebliche Abteilung muß bestmöglich in die Gesamtorganisation des Unternehmens eingebaut werden; dieser Grundsatz gilt auch für die betriebseigene Revisionsabteilung. Ihre Bindung an den Gesamtbetrieb soll allerdings etwas lockerer als bei den übrigen Dienststellen sein, da ein gewisser Abstand zu den anderer Abteilungen gewahrt werden muß.

Im allgemeinen wird man sagen können, daß die Interne Revision innerhalb der betrieblichen Organisation eine Sonderstellung einnimmt. Sie ist eine Funktion der Geschäftsleitung und ein unentbehrliches Instrument der Geschäftspolitik. Sie gehört zu den sogenannten Stabsstellen oder Stabsabteilungen und ist den übrigen Abteilungen vorangestellt. Vorangestellt durch die Verantwortung und Güte ihrer Leistungen und durch die fachliche und personelle Qualifikation ihrer Mitarbeiter.²⁶⁾

Im Schema kann man die innerbetriebliche Stellung der Innenrevision - wie auf S. 31 dieser Arbeit aufgezeigt - darstellen.

Während das Sekretariat gleichsam die linke Hand der Geschäftsleitung darstellt, soll die Revision die rechte

26) Vgl. Petersen, H.: Gedanken zur unternehmenseigenen Revision, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Heft 17, S. 389



Hand sein. Die kaufmännische Revision überprüft laufend die Tätigkeiten der einzelnen Abteilungen. Indem sie nun alle Prüfungswahrnehmungen unmittelbar an die Geschäftsleitung weitergibt, stellt sie eine Verbindung zwischen den oberen und mittleren sowie den unteren Instanzen innerhalb eines Betriebes her.

2. Zentralisation oder Dezentralisation

Bei industriellen Großbetrieben, die eine Vielzahl von räumlich getrennten Einzelbetrieben umfassen, werden sich alle Fragen, die sich mit dem bestmöglichen Einbau der Innenrevision in den Gesamtbetrieb befassen, letztlich darauf zuspitzen, ob die Interne Revision dezentralisiert oder zentralisiert aufgebaut werden soll. Dabei ergeben sich nach Blohm folgende Möglichkeiten:²⁷⁾

I) Zentrale Innenrevision, der obersten Leitung unterstellt

II) Dezentrale Innenrevision:

1) Örtlich dezentralisiert, den örtlichen Betrieben unterstellt

²⁷⁾ Vgl. Blohm, H.: a.a.O., S. 28/29

- 2) Funktionsmäßig dezentralisiert, den Ressortchefs unterstellt
- 3) Örtlich oder funktionsmäßig gegliedert, Teilrevisionen, alle der obersten Leitung unterstellt

III) Kombinationen aus zentraler und dezentraler Innenrevision (z.B. örtlich zentrale Hausrevisionen, den örtlichen Bereichen unterstellt, darüber hinaus aber eine zentrale Revision, die der obersten Leitung unterstellt ist).

Eine zentral ausgerichtete Innenrevision ist dadurch gekennzeichnet, daß sich bei Unternehmen mit mehreren räumlich getrennten Zweigbetrieben die Revisionsabteilung an einem bestimmten Ort, der meistens Sitz der Hauptverwaltung ist, befindet und von dort aus ihre Prüfungen durchführt.

Bei einer zentralisierten Revision kann der Ablauf der Revisionsaufgaben planmäßiger und rationeller durchgeführt und eine bessere Kostengestaltung erreicht werden, so daß Doppelarbeit vermieden wird. Weiterhin ist es einer zentralen Revision möglich, bei allen Prüfungen gleiche Beurteilungsmaßstäbe anzulegen, da die Revisoren infolge der zentralen Steuerung nach den gleichen Prinzipien in allen Abteilungen arbeiten. Die Geschäftsleitung kann sich daher auf Grund der einzelnen Berichte ein auf einheitlicher Beurteilung gegründetes Bild von der Art und Gestaltung der einzelnen Geschäftsvorgänge machen.

Eine dezentralisierte Innenrevision ist dadurch charakterisiert, daß die einzelnen Geschäftsbereiche innerhalb ihrer Führungsstelle die Durchführung von Revisionsaufgaben gegenüber anderen Abteilungen selbständig übernommen haben. Dabei kann sowohl eine örtliche Dezentralisation, als auch eine funktionsmäßige Gliederung mit einer Unterstellung unter die betreffenden Ressortchefs möglich sein.

Auch eine dezentralisierte Revision hat manche Vorteile. So haben vielleicht die Revisoren infolge der Beschränkung auf Teilgebiete tiefere und genauere Kenntnisse bezüglich des Prüfungsstoffes. Sie sind auch, durch die größere und meistens unmittelbare Betriebsnähe begründet, sofort einsatzbereit. Außerdem kann sich eine nicht unerhebliche Ersparnis an Reisespesen ergeben, wenn die Revisoren an Ort und Stelle sind.

Diese Vorteile werden jedoch meistens durch noch größere Nachteile erkauft. Objektive und sachliche Berichterstattung hören bekanntlich da auf, wo das Vorgesetztenverhältnis anfängt. Wenn man daher die Revisoren der örtlichen Leitung unterstellt, besteht die große Gefahr, daß sie praktisch aus der Internen Revision ausscheiden, weil ihr Urteilsvermögen nicht mehr objektiv ist.

Die größere Betriebsnähe bringt auch in vielen Fällen eine erhöhte Betriebsblindheit mit sich, da den Prüfern bei einer einseitigen Beschränkung auf örtliche Betriebs- teile oder Funktionsbereiche jede Vergleichsmöglichkeit fehlt. Hinzu kommt noch, daß ein tieferes und spezifischeres Wissen meistens auf Kosten der Breite der Kenntnisse geht.

Einer eventuellen Ersparnis an Reisekosten bei örtlich dezentralisierten Revisionen stehen wesentlich höhere Aufwendungen an zusätzlichem Hilfs- und Leitungspersonal gegenüber. Im übrigen entfallen bei einer dezentralisierten Innenrevision viele Nebenaufgaben, die eine zentral aufgebaute Revision miterfüllen kann.

Besonders bei Bankbetrieben, vereinzelt aber auch in größeren industriellen Unternehmungen, ist eine Kombination von zentraler und dezentraler Revision anzutreffen. Hier gibt es neben einer zentralen Revisionsstelle eine sog. Filialrevision. Letztere trägt dem laufenden Revisionsbedürfnis der einzelnen Zweigstellen und Filialen Rechnung, indem sie dort in mehr oder minder kurzen Zeitabständen erscheint, um Prüfungen durchzuführen. Die zentrale Revisionsabteilung wertet die Ergebnisse

der Filialrevision aus und nimmt Revisionen innerhalb der Bankzentrale vor; im übrigen arbeitet sie aber für die Gesamtleitung.

Bei Niederlassungen von Banken oder Versicherungen sind die sogenannten Hausrevisionen zu finden, die in der Niederlassung ihren ständigen Sitz haben, ihre Berichte aber an die zentrale Revision weitergeben müssen. Auf diese Weise und mit einem dauernden Wechsel der Hausrevisoren wird eine wirksame Überwachung der Niederlassung gewährleistet.²⁸⁾

Obwohl eine zentralisierte Revisionsabteilung in Deutschland überall als Bestform angesehen wurde, ist die Entwicklung vielfach noch nicht soweit gegangen. So bestehen besonders bei Unternehmen mit mehreren Zweigbetrieben noch dezentralisierte Revisionsabteilungen, sog. Lokalrevisionen, die den Hausrevisionen der Banken in etwa entsprechen und meistens der Zentralrevision in der Hauptverwaltung unterstehen.

3. Unterstellung und Leitung

Die Tätigkeit der Revisoren soll möglichst ungehemmt und objektiv sein, daher ist das Problem, wem die Innenrevision unmittelbar untergeordnet sein soll, von großer Bedeutung.

In der Praxis sind mehrere Verfahren üblich. Man kann die betriebseigene Revisionsabteilung einem oder mehreren Hauptabteilungsleitern oder aber dem Vorstand direkt unterstellen.

Eine Unterstellung unter einen oder mehrere Hauptabteilungsleiter birgt die große Gefahr in sich, daß gerade von den einzelnen Abteilungen her versucht wird, irgendwelchen Einfluß auf die Tätigkeit der Revision zu nehmen und sie für Ziele, die außerhalb des Gesamtbetriebszweckes liegen, ausnutzen. Die Gliederung hat ja zur Folge, daß sich die Hauptabteilungen selbst durch eine

28) Näheres darüber besonders bei Hofmeister, W.: Die Revision der Bankfiliale durch ihre Zentrale, Höchststadt a.d.Aisch, 1930

Unterabteilungen prüfen lassen müssen. Auch ist bei dieser Unterstellungsart die Möglichkeit einer versteckten persönlichen Abhängigkeit der Prüfer gegenüber den mittleren Leitungsorganen sehr groß. Man denke z.B. nur an Fragen der Besoldung usw. Schließlich haben Abteilungsleiter in der Regel nicht Vollmachten, die für eine umfassende Revision nötig sind.

Aus allen diesen Gründen soll die Innenrevision nach Möglichkeit der obersten Geschäftsleitung unmittelbar unterstellt werden.²⁹⁾ Nur dann ist gewährleistet, daß alle Prüfungsaufträge und Anordnungen allein von der Leitung des Unternehmens kommen und Prüfungsberichte nur an diese ausgeliefert werden. Eine direkte Unterordnung unter die oberen Leitungsinstanzen ist auch deshalb zu empfehlen, weil auf die Revision der Geschäftsleitung durch interne Revisoren im allgemeinen verzichtet wird; dazu bedient man sich freiberuflicher Kräfte.

Alle Besoldungs- und Gehaltsfragen der Innenrevisoren sollten nach Möglichkeit von der Personalabteilung weggezogen und ebenfalls von der Geschäftsleitung selbst geregelt werden.

Unter der obersten Leitung wird im allgemeinen bei einer AG der Vorstand, oder bei einer GmbH die Geschäftsführung verstanden. Sowohl Vorstand und Aufsichtsrat, als auch Geschäftsführung setzen sich meistens aus mehreren Personen zusammen, so daß das Problem, wem die Revisionsabteilung direkt untergeordnet werden soll, auftaucht.

Der Grundsatz, daß jede Instanz nur einen Vorgesetzten haben soll, um eine möglichst große Beweglichkeit und Schlagfertigkeit zu besitzen, muß auch für die Interne Revision Gültigkeit haben. Eine Unterstellung unter den Gesamtvorstand oder unter alle Mitglieder der Geschäfts-

29) Diese Forderung wird auch von William T. Jerome: Die innerbetriebliche Revision als Hilfsmittel der Betriebsführung, in "Soziale Beziehungen in der Industrie" 1953, Heft 12, S. 288 ff und von anderen Autoren erhoben.

führung erscheint deshalb nicht gerade ideal.

In vielen Industriebetrieben wird die Revisionsabteilung meistens dem Gesamtvorstand mittelbar und einem Vorstandsmitglied unmittelbar unterstellt. Es ist zunächst naheliegend, daß der unmittelbare Vorgesetzte der Leiter des Rechnungswesens ist, soweit er dem Vorstand angehört. Dagegen wird jedoch von Kritikern eingewendet, daß bei dieser Unterordnung die Gefahr einer persönlichen Einflußnahme sehr groß ist; außerdem könnte sie als Diskriminierung der Leiter der Einkaufs- oder Verkaufsabteilung angesehen werden. Es ist deshalb besser, die Innenrevision dem Vorsitz der Vorstandes oder dem Generaldirektor eines Unternehmens direkt unterzuordnen. Der unmittelbare Vorgesetzte soll von Zeit zu Zeit die Prüfungsaufträge dem Gesamtvorstand vorlegen und auch die Prüfungsberichte allen Vorstandsmitgliedern zur Einsichtnahme weiterleiten. Die Innenrevisoren müssen außerdem die Möglichkeit haben, sich bei dringenden Angelegenheiten an den Gesamtvorstand zu wenden.

Bei einer kleineren Anzahl von industriellen Unternehmen ist die betriebseigene Revision dem Aufsichtsrat bzw. dessen Vorsitzenden unterstellt. Diese Maßnahme setzt allerdings voraus, daß der Aufsichtsrat seinen Überwachungsverpflichtungen in vollem Umfange nachkommt. Ansonsten entbehrt die Interne Revision zum großen Teil der notwendigen Unterstützung gegenüber der Geschäftsleitung und gegenüber den einzelnen Betriebsabteilungen.

Eine Unterstellung der unternehmenseigenen Revision unter den Aufsichtsrat hat sich in der Praxis insofern als unzweckmäßig erwiesen, als es sich gezeigt hat, daß der Aufsichtsrat nicht immer in der Lage ist, die Innenrevision entsprechend den Notwendigkeiten des betrieblichen Geschäftsverlaufes einzusetzen. Dazu fehlt dem Aufsichtsrat in der Regel der nötige Überblick, da er ja nicht mit der Führung der Geschäfte betraut ist.

Die direkte Unterordnung der Internen Revision unter den Vorsitz des Vorstandes kann als zweckmäßigste Lösung angesehen werden, zumal dann, wenn die Tätigkeit der obersten Geschäftsführung ausreichend vom Aufsichtsrat oder freiberuflichen Revisoren überwacht wird. Hier zeigt sich wieder deutlich die Notwendigkeit einer Zusammenarbeit von Interner und externer Revision, denn der Wirtschaftsprüfer sollte sowohl bei derartigen Prüfungen, als auch bei aktienrechtlichen Pflichtprüfungen immer auf die Prüfungsberichte der Innenrevision zurückgreifen können, vorausgesetzt allerdings, daß diese objektiv arbeitet.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die äußere Formgebung und der innerbetriebliche Einbau der Internen Revision grundsätzlich von den Betriebsbedingungen des Einzelbetriebes abhängt.

Die Innenrevision muß neutral neben den anderen Betriebsabteilungen stehen und kann zentral oder dezentral aufgebaut sein. Aus ihrer Vorzugsstellung heraus ergeben sich drei Merkmale, die für jede Interne Revision wesentlich sind:

- a) Die Innenrevision muß eine Stabsstellung innerhalb der Unternehmung besitzen
- b) Sie muß zur Wahrung ihrer Unabhängigkeit unmittelbar dem Vorstand oder dem Aufsichtsrat unterstellt sein
- c) Die Interne Revision darf grundsätzlich keine Anordnungsbefugnis besitzen.

Die unter a) und b) genannten Merkmale wurden in den vorstehenden Ausführungen erörtert. Das Merkmal der fehlenden Anordnungsbefugnis soll als Hauptgegenstand dieser Arbeit Behandlung finden.³⁰⁾

II. Arbeitsgebiet und Aufgabenbereich der Innenrevision

Eine Untersuchung über die Anordnungsbefugnisse der be-

30) Vgl. Institut für Interne Revision, a.a.O., S. 14

triebseigenen Revision im industriellen Großbetrieb setzt voraus, daß man sich über das Arbeitsgebiet und über den allgemeinen Aufgabenbereich der Innenrevision grundsätzlich im klaren ist. Erst aus ihrer Tätigkeit heraus läßt sich feststellen und beurteilen, welche Befugnisse sie haben darf und haben muß und welche Vollmachten ihr versagt bleiben müssen.

Eine ausführliche Darstellung der allgemeinen Aufgaben der Internen Revision ist auch auf Grund der Tatsache, daß sich ein großer Teil dieser Arbeit mit der Übernahme von Nebenaufgaben durch die Innenrevision und die damit verbundenen Probleme befaßt, unerlässlich.

Wichtig erscheint es anfangs darauf hinzuweisen, daß jedes allgemeine Aufgabenprogramm von der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung und der speziellen Gestaltung der einzelnen Unternehmensverhältnisse abhängt. Was schon bei der Darstellung der innerbetrieblichen Stellung der Internen Revision ausgeführt wurde, gilt also auch hier. Charakter, Eigenart und Größe der jeweiligen Unternehmung bedingen aufgabenmäßige Umgruppierungen, Trennungen oder Zusammenfassungen. In jedem Betrieb ergeben sich außerdem bestimmte Prüfungskomplexe, deren bevorzugte und intensive Behandlung von der Geschäftsleitung gewünscht wird, ebenso wie mitunter ganz konkrete interne Geschäftsvorfälle den Anlaß zu irgendwelchen Prüfungshandlungen geben können. Trotzdem haben alle Innenrevisionsabteilungen denselben grundlegenden Charakter und denselben gemeinsamen allgemeinen Aufgabenbereich, so daß eine allgemeine Darstellung hinreichend gerechtfertigt erscheint.

Dieser Tatbestand wird durch Untersuchungen des Instituts für Interne Revision bekräftigt. Das Institut hat bei einigen Firmen Umfragen veranstaltet, um zu erfahren, inwieweit die Grundsätze der Innenrevision in der Praxis vorgedrungen sind. Dabei wurde festgestellt, daß der Aufgabenbereich der betriebseigenen Revision heute im allgemeinen fest umrissen ist, obwohl die Revisionsabteilung in organisatorischer Hinsicht sehr verschiedenartig aufgebaut sein kann.

Im Hinblick auf die möglichen Funktionsbereiche der Internen Revision hat das Institut drei Gruppen gebildet:³¹⁾

- 1) Stabsstellen mit den alleinigen Aufgaben einer Internen Revision
- 2) Stabsstellen mit zusätzlichen organisatorischen Aufgaben
- 3) Stabsstellen, die neben den Aufgaben der Internen Revision noch diejenigen einer Betriebswirtschaftsstelle erfüllen.

Grundsätzlich kann man das Aufgabengebiet der Innenrevision in Haupt- und Nebenaufgaben unterteilen, zu denen sich noch die kritische Beurteilung und Auswertung der Prüfungsergebnisse gesellt.

Die Tätigkeit der Revision ist verhütender und heilender Natur zugleich. Unter diesem Gesichtspunkt muß auch die Darstellung der Aufgaben der Innenrevision erfolgen.

1. Hauptaufgaben

a) Formelle und materielle Überwachungsaufgaben

Die Überwachung der inner- und außerbetrieblichen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Bearbeitung sowie die Beaufsichtigung der in den Betriebsablauf eingebauten Kontrollen stellen den Kern der Aufgabenstellung der Revision dar. Nach Möglichkeit soll das gesamte Zahlenmaterial eines Betriebes auf seine formelle und materielle Richtigkeit überprüft werden.

Die Überwachungstätigkeit der Internen Revision erstreckt sich auf alle kaufmännischen Verwaltungsabteilungen, einschließlich der Dienststellen des Einkaufs und des Verkaufs. Die formelle und materielle Prüfung des Rechnungswesens hat jedoch den Vorrang, da sich im Rechnungswesen praktisch der gesamte Betriebsablauf niederschlägt und in Buchhaltung und Kostenrechnung alle

31) Vgl. Institut für Interne Revision, a.a.O., S. 84 ff

Fäden des betrieblichen Geschehens zusammenlaufen.

Bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit und Beweiskraft der Rechnungslegung decken sich die Prüfungsverfahren und Prüfungsmethoden von Interner und externer Revision weitgehend. Anstelle einer ausführlichen Darstellung der Prüfungsmethoden kann deshalb auf die einschlägige Fachliteratur verwiesen werden.³²⁾

Die formellen und materiellen Überwachungsaufgaben der Innenrevision schließen bestimmte Bestandsaufnahmen ein, die zu gewissen Zeitpunkten unvermutet durchgeführt werden. Damit soll in erster Linie der gesamte Kassen- und Zahlungsverkehr, sowie die Waren- und Materialbestände überwacht werden.

Von Zeit zu Zeit erfolgen Bestandsaufnahmen bei sämtlichen Haupt- und Nebenkassen eines Betriebes. Nach Möglichkeit sollen alle oder bestimmte Kassen gleichzeitig aufgenommen werden, um Verschiebungen zu vermeiden.

Der Aufnahme des Kassenbestandes schließt sich die Überprüfung der einzelnen Belege auf ihre ordnungsgemäße Abzeichnung und Auszahlungsfähigkeit an. Monatlich werden ferner sämtliche Bank- und Postscheckkonten an Hand der Tagesauszüge der entsprechenden Institute von der Revision abgestimmt.

Bei der Überwachung der Warenbestände ist die Interne Revision, je nachdem, ob eine Stichtagsinventur oder eine permanente Inventur in Anwendung ist, in mehr oder minder großem Umfange eingeschaltet.

Falls bei Bestandsaufnahmen irgendwelche Differenzen oder Fehlbestände auftauchen, muß deren Aufklärung veranlaßt werden. Wenn Verdachtsmomente auf Fälschungen oder Unterschlagungen vorliegen, sind unverzüglich Sonderprüfungen bei den betreffenden Dienststellen anzuordnen.

32) Vgl. hierzu Adler/Düring/Schmalz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart, 1957

Hertlein, A./Meisner, K.: Abschluß und Prüfung der Unternehmungen, 4. Aufl. Wiesbaden, 1956

Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, a.a.O.

Bezüglich der Durchführung von Unterschlagungsrevisionen wird auf die einschlägige Literatur verwiesen.³³⁾

Die Überprüfung des Rechnungswesens erstreckt sich hauptsächlich auf die Finanz- und Betriebsbuchhaltung. Die Prüfungen dienen der Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen und werden - je nach der Bedeutung des zu überprüfenden Gebietes - in mehr oder minder umfangreichen Stichproben durchgeführt. Der Prüfer wird sog. Wurzelstichproben anwenden und die rechnerische Kontrolle der Eintragungen in den Büchern besonders ausgestalten. Zur Überwachung und Abstimmung der Debitoren und der Kreditoren können z.B. zu gewissen Zeitpunkten positive oder negative Saldenbestätigungen versandt werden.

Wichtiger und tiefgreifender als die rein rechnerische Überprüfung der Kontenstände ist die materielle Prüfung des gesamten betrieblichen Zahlenmaterials. Die Innenrevision wendet dabei vor allen Dingen der Bewertung ihr besonderes Augenmerk zu. Auch Kontierungsfehler sollen durch materielle Prüfungen weitestgehend festgestellt und für die Zukunft ausgeschaltet werden. In diesem Sinne kann ferner die Angemessenheit und steuerliche Zulässigkeit von Abschreibungen auf das Anlagevermögen überprüft werden. Auch die Bewertung der Neuzugänge des Anlagevermögens sowie der Halb- und Fertigfabrikate bedarf laufender Überwachung. Eine exakt gegliederte Anlagenrechnung soll darüber hinaus die korrekte Inventarisierung des Anlagevermögens begünstigen und die Entscheidung über weitere Investitionen erleichtern.

Diese kurze Aufzählung mag genügen. Im übrigen decken sich die materiellen Prüfungen der Internen Revision in vieler Hinsicht mit den materiellen Prüfungshandlungen der externen Revision im Rahmen der Jahresabschluß-

33) Vgl. hierzu Helmer, K.: Die Unterschlagungsprüfung an Hand des Rechnungswesens, in "Der Wirtschaftstreuhänder" 1958, Heft 3, S. 65 ff
Post, K.: Die Unterschlagung im Betrieb und ihre Bekämpfung 2. Aufl., Düsseldorf 1955; Splettstößer, J.: Vom Wesen der Unterschlagungsprüfung, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1958, Heft 10, S. 259 ff

prüfung, so daß von weiteren diesbezüglichen Ausführungen abgesehen werden kann.

b) Prüfung der Einhaltung innerbetrieblicher Vorschriften

Die Prüfung der Einhaltung innerbetrieblicher Vorschriften kann als eine der wichtigsten Aufgaben der Internen Revision genannt werden.

Die innerbetrieblichen Vorschriften umfassen in der Regel die von der Organisation erarbeiteten Grundsätze und Organisationsrichtlinien sowie die von der Geschäftsleitung erlassenen Abrechnungsvorschriften, Buchhaltungsanleitungen und Bewertungsrichtlinien.

Immer wieder wird der Innenrevisor feststellen müssen, daß sich die angewandten Verfahren nicht mit den gültigen Vorschriften decken. Durch die bewußte oder unbewußte Nichteinhaltung innerbetrieblicher Richtlinien und Anleitungen von seiten der zuständigen Sachbearbeiter kann es oft zu völlig falschen Darstellungen der betrieblichen Vorgänge sowie zu zahllosen Fehlerquellen innerhalb des betrieblichen Rechnungswerkes kommen.

Besonders bei neu erlassenen Vorschriften und Richtlinien ist zu überprüfen, ob dieselben der geprüften Dienststelle bekannt und in ordnungsgemäßer Anwendung sind.

Bei innerbetrieblichen Verzeichnissen, wie z.B. Kostenstellen- und Bautenverzeichnissen muß die Interne Revision auf deren fristgemäße Ergänzung und Änderung durch die zuständigen Sachbearbeiter achten, damit sich die Nachschlagewerke zu jeder Zeit auf dem laufenden befinden.

Die Aufgabengliederung der Mitarbeiter in den Betriebsabteilungen ist ebenfalls durch Richtlinien und Organisationsanweisungen festgelegt. Die betriebseigene Revision hat im Rahmen ihrer Tätigkeit darüber zu wachen, daß jeder Angestellte nur die Arbeit ausführt, die auszuführen er in der Lage ist und zu der er im Rahmen einer rationellen Arbeitsablaufplanung eingeteilt ist.

Eine sachgemäße und gewissenhafte Erfüllung der oben angeführten Aufgaben setzt allerdings voraus, daß die Innenrevision selbst über die gültigen Richtlinien und Vorschriften unterrichtet ist und über neu erlassene oder geänderte Anweisungen unverzüglich in Kenntnis gesetzt wird. Jeder Prüfer sollte ein Handbuch mit Revisionsrichtlinien besitzen, denen einschlägige Buchhaltungs- und Abrechnungsvorschriften beigelegt sind. Vor Beginn einer jeden Prüfung sollten die Revisoren außerdem die Dauerakten der zu prüfenden Abteilung einsehen und sich über die geltenden Vorschriften orientieren.

Jeder Betrieb ist bestimmten gesetzlichen Vorschriften und meistens auch gewissen vertraglichen Bindungen unterworfen. Nach herrschender Auffassung hat die Revision zu überprüfen, ob in den Anordnungen der Leitung diese Vorschriften auch tatsächlich eingehalten sind bzw. ob die vertraglichen Bindungen im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen stehen. Eine derartige Prüfung muß in dem Sinne erfolgen, daß nur auf eine eventuelle Nichtbeachtung hinzuweisen ist und lediglich die Abweichungen des Betriebsrechtes infolge Unkenntnis oder Nachlässigkeit weiter zu verfolgen sind. Bewußte und gewollte Abweichungen durch die Leitung sind dagegen nicht weiter zu verfolgen. Ähnliches gilt für überbetriebliche vertragliche Bindungen. Falls sich jedoch diese Maßnahmen im Betriebsrecht niedergeschlagen haben, ist ihre Einhaltung durch die Mitarbeiter zu überprüfen.³⁴⁾

c) Organisatorische Aufgaben

Es gibt in der Literatur sehr viele Stimmen, die davor warnen, der Innenrevision organisatorische Aufgaben zu übertragen und die zum Teil für eine völlige Zurückhaltung in Organisationsfragen eintreten. So wird in einem Aufsatz, dessen Verfasser nicht namentlich genannt wird

34) Vgl. Blohm, H.: a.a.O., S. 20/21

und der in der Zeitschrift "Der Wirtschaftsprüfer" veröffentlicht ist, folgendes ausgeführt:³⁵⁾

"Auch ist es durchaus denkbar, wenn die interne Revision mit der Stellungnahme zu betriebswirtschaftlichen Fragen grundsätzlicher Art betraut wird. Soweit es sich dabei um rein organisatorische Fragen handelt, dürfte unbedingte Zurückhaltung geboten sein. Die interne Revisionsabteilung hat zwar im Verlaufe der von ihr durchgeführten Arbeiten eine selten gute Möglichkeit, den Zustand und die Auswirkung getroffener organisatorischer Maßnahmen festzustellen und darüber zu berichten. Sie sollte aber niemals primär Organisation betreiben, auch schon aus dem Grunde nicht, weil sie oft mit den Einzelheiten nicht genügend vertraut sein kann, um sie ohne besondere Untersuchungen zu beurteilen. Die Revisionsabteilung hat nur mit dem 'Gewordenen' zu tun; sie hat nur zu prüfen, wie das 'Werdende' im Rahmen der vorgeschriebenen Organisationsform 'geworden' ist."

Blohm hat sich besonders mit der Einwirkung der Innenrevisionsabteilung auf die Betriebsorganisation befaßt. Er stellt dazu fest, daß man bei der Lösung dieses Problemkreises grundsätzlich unterscheiden müsse zwischen:³⁶⁾

- a. den Einwirkungen, die sich rein aus dem Bestehen einer funktionsmäßig gut ausgebauten Revisionsabteilung ergeben und
- b. der bewußten und planmäßigen Organisationstätigkeit.

Es kann nicht geleugnet werden, daß allein die Tatsache

35) Vgl. O.V.: Aufgaben, Gestaltung und Technik der internen Revision, in "Der Wirtschaftsprüfer" 1950, Heft 12, S. 354 ff

36) Vgl. Blohm, H.: Die Aufgaben der Innenrevision unter besonderer Berücksichtigung ihrer Einwirkung auf die Betriebsorganisation, in "Betriebswirtschaftliche Aufgaben bei steigender Konjunktur, Berlin 1955, S. 173 ff

des Vorhandenseins einer unternehmenseigenen Revision die Einführung gewisser organisatorischer Sonderformen ermöglicht, die ohne die Existenz einer solchen Abteilung undenkbar bzw. überhaupt nicht durchführbar wären. Gemeint ist hier besonders die Tendenz zur Dezentralisation. Man will gewisse Befehls- und Verantwortungsbereiche in größerem Umfange von der Leitung auf verantwortungsbewußte und zuverlässige Mitarbeiter übertragen. Dadurch soll die Geschäftsleitung von Verwaltungsarbeit entlastet, zugleich aber das Verantwortungsbewußtsein der Untergebenen gestärkt und ihre Arbeitsfreude gehoben werden.³⁷⁾ So sind in jüngster Zeit bei Großbetrieben Bestrebungen zu erkennen, gewisse Teile der Fertigung auszugliedern und eine Reihe von kleineren und selbständigeren Verantwortungsbereichen zu schaffen. Diese können örtlich getrennt sein oder auch nicht. Neben einzelnen Betriebsteilen können auch einzelne innerbetriebliche Funktionen wie z.B. Einkauf, Verkauf, Personalwesen oder sogar das gesamte Rechnungswesen ausgliedert werden.

Die Entscheidung, ob und welche Betriebsteile oder Einzelfunktionen dezentralisiert und inwieweit Befugnisse und Vollmachten auf untere Instanzen übertragen werden sollen, wird weitgehend vom Bestehen einer Revisionsabteilung abhängig sein. Die Geschäftsleitung wird sich viel eher dazu entschließen, selbständige Betriebs- und Verantwortungsbereiche zu schaffen, wenn eine unternehmenseigene Revision besteht, die in der Lage ist, eine schädliche Auseinanderentwicklung zu verhindern. Zumindest in dieser Hinsicht kann das Vorhandensein einer Internen Revision auf die Organisation einwirken.

37) Vgl. Schmalenbach, E.: Über Dienststellengliederung im Großbetrieb, Köln 1959

Die Schrift wurde bereits 1941 verfaßt, aber erst in 1959 veröffentlicht. Schmalenbach setzt sich darin besonders mit der Entlastung der obersten Leitungsspitze durch Dezentralisationsmaßnahmen auseinander

Während Punkt a) eine Auswirkung der Revisionsabteilung auf die innerbetriebliche Organisation darstellt, die sich rein aus dem Vorhandensein ergibt, berührt Punkt b) die mitwirkende oder alleinausübende Organisationstätigkeit der Internen Revision.

Der Begriff "Organisation" soll in diesen Ausführungen rein innerbetrieblich verstanden werden. Mit Josef Mand³⁸⁾ kann man unter Organisation "die planvolle Schaffung einer generellen und stetigen Ordnung aller dem Betrieb zur Verfügung stehenden Funktionsträger (Personalorganisation) und Funktionsmittel (Kapitalorganisation)" verstehen.

Eine völlige Zurückhaltung der Internen Revision auf organisatorischem Gebiet ist unzumutbar und unmöglich. So muß bei der Prüfung der Einhaltung von innerbetrieblichen Vorschriften auch auf organisatorische Richtlinien und Anweisungen geachtet werden. Überall dort, wo festgestellte Mängel und Verlustquellen in organisatorischen Fehldispositionen begründet sind, müssen diese aufgedeckt und ihre Beseitigung durch durchdachte Verbesserungsvorschläge angestrebt werden. Der Innenrevisor ist auf Grund seiner detaillierten Prüfung befähigt, diese Vorschläge auszuarbeiten.

Eine Mitgestaltung der Innenrevision bei der Organisation wird auf jeden Fall dort erfolgen müssen, wo es sich um Kontroll- und Sicherheitseinrichtungen handelt, da diese unmittelbar das Arbeitsgebiet der Revision berühren. Die Ausarbeitung von Verbesserungsvorschlägen wird sich hierbei zwangsläufig aus der verhütenden und vorbeugenden Aufgabenstellung der Revision ergeben. Von einer Exekutive sollte sich die Revision jedoch im Hinblick auf die geforderte Objektivität fernhalten.

Soweit es sich um Probleme der innerbetrieblichen Organisation handelt, die außerhalb der Prüfungstätigkeit

38) Vgl. Mand, J.: Die Prüfung der Betriebsorganisation, in "Der Betrieb" 1951, Heft 24, S. 449

liegen, wird man die betriebseigene Revision häufig mit der Feststellung des organisatorischen Ist-Zustandes beauftragen. In Ausnahmefällen kann auch die Abgabe von Vorschlägen und Anregungen zur Entwicklung des bestmöglichen Soll-Zustandes zum Aufgabengebiet der Innenrevision gehören.

Die Hinzuziehung der Internen Revision zu organisatorischen Gestaltungsmaßnahmen soll nicht den Charakter laufender verantwortlicher Mitarbeit, sondern mehr den Charakter einmaliger gründlicher Analysen haben. Das von der Revision erarbeitete Material dient einer vorhandenen Organisationsabteilung als Grundlage für weitere innerbetriebliche Gestaltungsmaßnahmen.³⁹⁾

2. Nebenaufgaben

a) Begriff der Nebenaufgaben

In der Literatur wird oftmals gefordert, das Arbeitsgebiet der Innenrevision so abzugrenzen, daß sie nicht mit Aufgaben belastet werden kann, die nicht in ihren unmittelbaren Aufgabenbereich fallen. Dementsprechend sollte auch der Personalstand der Revisionsabteilung gerade so groß sein, daß die Prüfer möglichst mit der Durchführung der Hauptaufgaben - vorwiegend also Prüfungsaufgaben - voll ausgelastet sind.

Wer die praktischen Verhältnisse in industriellen Großbetrieben kennt, wird diese Forderung jedoch als kaum durchführbar ablehnen, denn im Rahmen der Tätigkeit der Innenrevision und hierbei nicht zuletzt im Rahmen ihrer fallweisen organisatorischen Tätigkeit, können zahlreiche Nebenaufgaben auftreten, zu deren Lösung zweckmäßigerweise die Revisoren herangezogen werden. Welche Nebenfunktionen dies im einzelnen sind, hängt wiederum von der spezifischen Zwecksetzung und Aufgabenstellung

39) Vgl. hierzu auch: Foichtner, H.: Leitfaden für Organisation und Revision, 2. Aufl., Essen 1954
Nordsieck, F.: Die schaubildliche Erfassung und Untersuchung der Betriebsorganisation, 4. Aufl., Stuttgart 1951

jedes einzelnen Betriebes ab.

Grundsätzlich kann man als Nebenaufgaben solche Tätigkeiten ansehen, die nur mittelbar der Überwachung und kritischen Beurteilung des Gesamtunternehmens dienen. Zweck der Übernahme von Nebenaufgaben ist es, die Durchführung der Hauptaufgaben zu fördern.

b) Gründe zur Übertragung von Nebenaufgaben

Wie später noch ausführlich dargelegt werden wird, dient die Innenrevision häufig als Ausbildungsstätte für den Nachwuchs der oberen Leitungsinstanzen. Eine personelle Überbesetzung der Abteilung liegt daher oftmals ganz automatisch vor. Hält man sich nun noch vor Augen, daß z.B. vor Sonn- und Feiertagen sowie vor Beginn desurlaubes die Ausgabe neuer Prüfungsaufträge wenig sinnvoll ist, so wird deutlich, daß man den Prüfern und den Prüfungsassistenten bisweilen andere Aufgaben zuweisen muß, wenn man zeitliche Engpässe vermeiden und eine gleichmäßige Beschäftigung sichern will.

Die Übertragung von Nebenarbeiten an die Innenrevision erscheint in solchen Fällen ein geeignetes Mittel, die Revisoren ihren Kenntnissen und Fähigkeiten entsprechend einzusetzen.

Bei Unternehmen mit räumlich weit auseinanderliegenden Betrieben fallen oft ganz geträchtliche Reisewege an, zumal dann, wenn die Revisionsabteilung zentral aufgebaut ist. Besonders den verheirateten Prüfern kann nicht zugemutet werden, ständig zu reisen, sondern man muß einen Ausgleich dergestalt schaffen, daß man die Revisoren abwechselnd auf Reisen schickt und sie in der reisefreien Zeit mit Nebenarbeiten innerhalb der Revisionsabteilung beschäftigt.

Neben zeitlichen Gründen lassen sich auch sachliche und wirtschaftliche Motive anführen, welche die Übertragung von Nebenfunktionen an die Revision notwendig erscheinen lassen. Die Erfüllung von Nebenaufgaben soll

einerseits dem Leiter der Revisionsabteilung eine Information vermitteln, die für den bestmöglichen Einsatz der Prüfer von Wert ist, andererseits soll sie aber auch der fachlichen Weiterbildung der Revisoren selbst dienen. Es empfiehlt sich ferner, die Revisoren immer dann mit Nebenfunktionen zu betrauen, wenn man dabei ihre objektive und qualifizierte Arbeitsweise ausnutzen kann. Dazu muß jedoch bemerkt werden, daß die der Internen Revision zugewiesenen Nebenaufgaben keine termingebundenen Tätigkeiten darstellen dürfen, da sonst die sachliche und objektive Arbeitsweise der Prüfer in jeder Hinsicht gefährdet wird. In diesem Sinne soll auch die Bearbeitung laufender Geschäftsvorfälle durch die Innenrevision möglichst vermieden werden.

c) Verwaltungsaufgaben

Durch die rein praktische Verbindung gewisser Betriebsfunktionen mit den Hauptaufgaben der Revision können Überlegungen dahingehend angestellt werden, ob man nicht gewisse Verwaltungsarbeiten von der Innenrevision durchführen lassen soll. Derartige Erwägungen drängen sich besonders dann in stärkerem Maße auf, wenn die Revisoren über bestimmte spezielle Kenntnisse verfügen, die bei den anderen Mitarbeitern nicht vorhanden sind. Dies wird im allgemeinen dann der Fall sein, wenn betriebsfremde oder besonders detaillierte Spezialverwaltungsarbeiten vorliegen. In solchen Fällen würde die Errichtung einer eigenen Verwaltungsdienststelle das Kostengefüge des Betriebes unnötig belasten, da der Umfang der erwähnten Verwaltungsarbeiten in der Regel nicht so groß ist, daß eine Abteilung oder eine Gruppe mit ihrer Erledigung voll ausgelastet wäre. Da die Interne Revision im Rahmen ihrer Tätigkeit auch solche Spezialprobleme eingehend überprüfen muß, ist sie meistens die einzige Dienststelle, die über ausreichende Spezialkenntnisse zur Bearbeitung derartiger Sonderfälle verfügt. Unter Umständen kann deshalb die Übertragung

spezieller und detaillierter Verwaltungsarbeiten an die betriebseigene Revision wesentlich kostengünstiger und zweckmäßiger sein, zumal auf diese Weise eine ordnungsgemäße Erledigung gewährleistet wird.

In Literatur und Praxis ist vielfach die Auffassung vorherrschend, daß die Revisionsabteilung eine Arbeitskraftreservestelle darstelle, welche bei personellen Engpässen sofort als Aushilfe einsatzbereit sei. Dementsprechend könnte man die Interne Revision auch zu Spitzenarbeiten innerhalb des Betriebsablaufes, wie z.B. zu dringenden Saisonarbeiten, zur Erstellung des Jahresabschlusses, zu Umorganisationen u.ä.m. einsetzen.

Grundsätzlich muß jedoch von dem Einsatz der Innenrevisoren zu dringenden und unvorhergesehenen Spitzenarbeiten abgeraten werden. Abgesehen von den Einflüssen im Hinblick auf die geforderte Objektivität der Revision sind noch rein personelle Probleme zu beachten. So macht die Ausführung von innerbetrieblichen Verwaltungsarbeiten seitens der Internen Revision, soweit es sich um Spitzenarbeiten handelt, in der Regel ein Zusammenarbeiten mit den Angestellten der einzelnen Abteilungen erforderlich. Die geringste Unkenntnis oder Blöße, die sich der Prüfer dabei gibt, kann sein Vertrauen und Ansehen bei den Mitarbeitern innerhalb des Betriebes ganz empfindlich erschüttern. Man kann nämlich oft beobachten, daß leitende Angestellte, die in ihrem Bereich sehr tüchtig sind, gänzlich versagen, wenn sie sich mit den Tätigkeiten ihrer Untergebenen befassen sollen. Genau so kann es den Revisoren ergehen, wenn sie die Arbeiten, welche sie normalerweise überprüfen müssen, einmal selbst ausführen sollen. Die Systematik der ausführenden Arbeit ist eben eine andere als die der überprüfenden.

d) Sonderaufgaben

Innerhalb der allgemeinen Nebenaufgaben der Innenrevision

wäre noch eine Unterart zu nennen, die zwar rein methodisch zu den Nebenaufgaben gerechnet werden muß, jedoch eine gewisse Sonderstellung im Tätigkeitsbereich der Internen Revision einnimmt. Man kann sie unter dem Begriff der Sonderaufgaben zusammenfassen; Sonderaufgaben deshalb, weil sie nicht nur unregelmäßig, sondern meist auch in immer neuen Variationen auftreten.

Die Übertragung von Sonderaufgaben an die betriebseigene Revision erfolgt durch besondere Aufträge der Geschäftsleitung. Die Ergebnisse dienen als Grundlage für besonders wichtige Verhandlungen und Dispositionen.

In der Regel erfordert die Erfüllung von Sonderaufgaben eine gutachtliche Stellungnahme der Revision. Dabei ist eine Fülle von Sonderuntersuchungen, wie etwa Finanzierungs-Kapitalverwendungs-Liquiditätsuntersuchungen usw., denkbar.

Da Sonderaufgaben die verschiedensten Prüfungsobjekte erfassen können, ist die Ausarbeitung von Richtlinien nicht sinnvoll. Die Verfahren zur Lösung von Sonderaufgaben richten sich nach dem Prüfungsobjekt.

3. Kritische Beurteilung und Auswertung der Prüfungsergebnisse

Als letzter, aber nicht minder wichtiger Aufgabenkreis der Internen Revision ist die kritische Beurteilung des gesamten Rechnungswerkes einschließlich aller Abrechnungsmethoden und Buchhaltungsverfahren zu nennen.

Während der Überprüfung der innerbetrieblichen Kontrollmaßnahmen muß der Prüfer hauptsächlich darauf achten, ob diese einen ausreichenden Schutz gegen fahrlässige und schädigende Handlungen von Mitarbeitern oder Außenstehenden gewährleisten.

Bei der Überwachung von Abrechnungs- und Buchhaltungsverfahren sowie von sonstigen Vorschriften und Richtlinien ist dauernd kritisch zu untersuchen, ob diese Anweisungen noch den Gegebenheiten der Praxis entsprechen bzw. noch zweckmäßig sind. Vielleicht sind sie schon restlos veraltet und müßten durch neue Vorschrif-

ten ersetzt oder zumindest geändert werden. In vielen Abteilungen werden nämlich oftmals völlig überholte Richtlinien mitgeschleppt, die zwar in früheren Zeiten einmal erforderlich und sinnvoll waren, nun aber durch die Änderung der Voraussetzungen gegenstandslos geworden sind. Das gleiche gilt für bestimmte innerbetriebliche Arbeitsvorgänge, die zwischenzeitlich überholt sind, trotzdem aber noch weitergeführt werden.

Der Revisor wird schließlich beurteilen müssen, ob die angewandten Verfahren nicht nur sinnvoll, sondern auch ökonomisch sind, d.h., ob im gegebenen Fall das optimale Verfahren angewendet wird und die Kosten den Erfolg rechtfertigen.

Es wird manchmal darüber gestritten, ob es noch Aufgabe der Innenrevision sei, selbst Folgerungen aus dem Revisionsergebnis zu ziehen oder ob man dies allein der Unternehmensleitung überlassen müsse.

Grundsätzlich wird die Interne Revision zumindest im Hinblick auf die Erstellung eines Prüfungsplanes für folgende Prüfungen auf eine Auswertung der eingehenden Prüfungsberichte nicht verzichten können, da doch ein Prüfungsplan besondere Stärken und Schwächen der einzelnen Abteilungen berücksichtigen muß. Eine Auswertung der Revisionsergebnisse wird auch dann erforderlich werden, wenn die Innenrevision zur Abgabe von Vorschlägen zur Beseitigung von Mängeln oder zur Ausarbeitung von Organisationsrichtlinien aufgefordert wird. In diesen Fällen muß sie sich vorher eingehend mit den Mißständen befassen und deshalb auf die ausgewerteten Prüfungsberichte zurückgreifen.

Im übrigen werden in den meisten Revisionsabteilungen die eingehenden Prüfungsberichte gründlich ausgewertet. Ganz abgesehen von der Notwendigkeit der Ergänzung der Dauerakten der Revision läßt eine genaue Auswertung wichtige Hinweise für die zunehmende Vervollkommnung der Tätigkeit der Innenrevision und der Verfeinerung ihrer Arbeitsmethoden erkennen. Schließlich erspart

eine eingehende Auswertung der Geschäftsleitung viel Zeit und Mühe.

4. Neue Aufgaben der Innenrevision

Neben den normalen Überwachungs- und Prüfungsaufgaben, die in den zurückliegenden Ausführungen dargelegt wurden, treten im internen Revisionswesen mit zunehmender Erweiterung, Spezialisierung und Automation der industriellen Großbetriebe völlig neue Tätigkeiten in den Vordergrund. Zu ihrer Bewältigung muß die Revision ihre Prüfungshandlungen verlagern, neu akzentuieren und den neuartigen betrieblichen und marktwirtschaftlichen Gegebenheiten anpassen sowie gegebenenfalls neuartige Prüfungsmethoden ausarbeiten.

§ 84 des geltenden Aktienrechts bestimmt, daß Vorstandsmitglieder bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsleiters anzuwenden haben. Bezüglich der Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Mitglieder des Aufsichtsrates verweist § 99 AktGes auf die analoge Geltung des erwähnten § 84 AktGes.

Die Beratung von Vorstand und Aufsichtsrat durch die Interne Revision ist in jüngster Zeit besonders stark in den Vordergrund gerückt und erlangt immer größere Bedeutung. Die Geschäftsleitung soll bei der Erfüllung ihrer durch Gesetz vorgeschriebenen Sorgfaltspflicht bestmöglich unterstützt werden. Die Innenrevision darf und kann jedoch nicht den Verwaltungsorganen die Verantwortung abnehmen, sondern sie will lediglich rasch und sicher informieren und möglichst optimal beraten, damit Vorstand und Aufsichtsrat in der Lage sind, ihre Pflichten nach § 84 und § 99 AktGes zu erfüllen.

Durch die immer mehr zunehmende Automatisierung im Bürobetrieb hat sich, wie bereits erwähnt, eine grundsätzlich anders ausgerichtete Auffassung über Aufgabe und Zweck der Innenrevision gebildet. In diesem Sinne ist in der Praxis eine Verlagerung von der reinen

belegmäßigen Überprüfung zur Durchleuchtung des innerbetrieblichen Gesamtsystems hin festzustellen.

Eine Überprüfung der Belege und sonstigen Nachweise wird heute in der Regel nur noch insoweit vorgenommen, als es notwendig ist, den gesamten Betriebsorganismus aufrecht zu erhalten, so daß keine Arbeitsrückstände, Kontierungsfehler usw. auftreten. Die Auswahl der Wurzelstichproben bei der Prüfung der Buchhaltung muß sich in der Richtung bewegen, daß alle Gebiete nur kurz in ihren Kernpunkten erfaßt werden, wobei letztlich aber dennoch ein klares Gesamtbild, das die notwendigen Schlüsse zuläßt, entstehen soll. Umso mehr versucht heute die Innenrevision auf die Überprüfung und zweckmäßige Organisation des betrieblichen Arbeitsablaufsystems ihr Augenmerk zu richten. Dies geschieht aus der Erkenntnis heraus, daß bei einem logisch und sinnvoll aufgebauten System von innerbetrieblichen Kontrolleinrichtungen Fehler und Verlustquellen von selbst ans Tageslicht gerückt werden. In dieser Einstellung spiegelt sich auch der Revisionsgrundsatz wieder, daß der allgemeine Aufgabenbereich der Internen Revision in erster Linie verhütender und heilender Natur sein soll.

Neue Aufgaben ergeben sich besonders beim Einsatz elektronischer Rechenmaschinen. Derartige Maschinen erledigen weite Bereiche des kaufmännischen Rechnungswesens; infolgedessen muß der Schwerpunkt der Revision nicht mehr in den einzelnen Betriebsabteilungen, sondern in der elektronischen Rechenanlage liegen.⁴⁰⁾ Dieser Tatbestand setzt voraus, daß der Revisor neben seinen kaufmännischen Kenntnissen noch zumindest über gewisse Grundkenntnisse der eingesetzten elektronischen Rechenmaschine verfügen muß. Ohne auf nähere Einzelheiten einzugehen, kann festgestellt werden, daß es Hauptaufgabe der betriebseigenen Revision bei der Überwachung von elektronischen Rechenanlagen ist, zu prüfen, ob die Ordnungs-

40) Vgl. Meyer, G.: Elektronische Rechenmaschinen, Würzburg 1960, S. 126

mäßigkeit des betrieblichen Rechnungswesens gewährleistet ist und ob die Anweisungen der Geschäftsleitung befolgt werden. Neben einer laufenden Überprüfung der technischen und programmierten Kontrollen stellt im weiteren die Programmprüfung eine besonders wichtige Tätigkeit dar. Diesbezüglich muß jedoch auf die einschlägige Literatur verwiesen werden.⁴¹⁾

C. Innenrevision und Anordnungsbefugnis

I. Die Befugnisse der Internen Revision

Nachdem im letzten Kapitel der allgemeine und grundsätzliche Aufgabenbereich der Innenrevision dargestellt wurde, erhebt sich nun die Frage, mit welchen Vollmachten die Revision ausgestattet sein muß, damit sie ihre Funktionen wirksam und ordnungsgemäß erfüllen kann.

Insbesondere ist zu klären, ob und gegebenenfalls in welchem Umfange der Internen Revision ein Weisungsrecht zugestanden werden soll. In den vorhergehenden Ausführungen wurde schon festgestellt, daß die Innenrevision grundsätzlich keine Exekutivvollmachten innehaben darf. Alle Anordnungen und Weisungen sollen von den oberen Leitungsinstanzen aus erlassen werden. Für die Beseitigung von organisatorischen Mißständen sowie für die laufend durchzuführenden Neuorganisationsmaßnahmen müssen grundsätzlich eine Organisationsabteilung oder die betroffenen Abteilungen selbst zuständig sein.

Der eingehenden Untersuchung und Darstellung dieser kurz angedeuteten Problemkreise sind die folgenden Ausführungen gewidmet. Dabei muß wenigstens am Rande berücksichtigt werden, daß die Innenrevision Kontroll- und Prüfungsfunktionen ausübt, die sich manchmal auch auf Zweigbetriebe von erheb-

41) Vgl. hierzu Hofmann, R.: Elektronische Datenverarbeitung und Revisionstätigkeit, in "Der Betrieb" 1958, Heft 20, S. 549 ff
Hessisches Institut für Betriebswirtschaftslehre: Rechnungswesen, Revision, Automation, Köln-Klettenberg 1957

licher Größe erstrecken.

Rein methodisch gesehen ist eine Trennung von "Vollmacht" (Befugnis) und "Exekutivvollmacht" (Anordnungsbefugnis oder Weisungsgewalt) notwendig. Beide Begriffe stellen in der Praxis mit einem Hauptbestandteil der innerbetrieblichen Ordnung dar und werden - vielleicht unbewußt - deutlich unterschieden. Die Grenzen dieser beiden Begriffe sind jedoch fließend und lassen sich theoretisch schwer ziehen.

Wer im täglichen Leben für eine andere bzw. im Namen einer anderen Person rechtmäßig handeln will, muß dazu befugt sein, d.h., er muß eine Vollmacht besitzen.

Ähnlich ist es im Betriebsleben. Wer dort Handlungen vornehmen und Anordnungen treffen will, muß dazu bevollmächtigt sein. Eine Vollmacht wird normalerweise durch eine mündliche oder schriftliche Erklärung der zuständigen Organe an den zu Bevollmächtigten übertragen. Die Erklärung sollte Angaben über Art und Umfang der mit der Vollmacht verbundenen Rechte und Pflichten enthalten. Als Beispiel für die ausdrückliche Bevollmächtigung kann die Ernennung eines Mitarbeiters zum Prokuristen oder zum Handlungsbevollmächtigten angeführt werden. Auch die Ermächtigung eines Angestellten, mit dem Finanzamt Verhandlungen im Namen der Firma zu führen, stellt eine Vollmacht dar.

Viel häufiger als die ausdrückliche Vollmachtserklärung ist die sog. "stillschweigende Bevollmächtigung". Sie ist dann gegeben, wenn einzelnen Mitarbeitern entweder kraft ihrer Stellung im Betrieb oder auf Grund der Funktionen, die sie erfüllen, gewisse Befugnisse übertragen sind. Die "stillschweigende Bevollmächtigung" kann einerseits in der Persönlichkeit und der Stellung des Mitarbeiters innerhalb der Betriebshierarchie begründet und andererseits an die Durchführung gewisser Funktionen automatisch geknüpft sein. Ein Sachbearbeiter der Rechnungsprüfungsabteilung bedarf z.B. keiner ausdrücklichen Bevollmächtigung, um bei eingehenden Rechnungen unter bestimmten Voraussetzungen Skontobeträge abzusetzen.

Der Leiter der Buchhaltungsabteilung ist kraft seiner Stellung ohne ausdrückliche Bevollmächtigung befugt, bestimmte Buchungsgänge vorzuschreiben. Mit seiner Ernennung zum Abteilungsleiter wurden ihm zugleich alle diejenigen Vollmachten übertragen, die normalerweise zu einer ordnungsgemäßen Führung der Buchhaltungsabteilung erforderlich sind.

Der Vollständigkeit halber sei auch noch der Tatbestand erwähnt, daß sich manchmal zumeist ältere Mitarbeiter im Laufe ihrer langjährigen Tätigkeit gewisse Befugnisse selbst angeeignet haben, die ihnen normalerweise auf Grund ihrer innerbetrieblichen Stellung und auf Grund ihrer Tätigkeit nicht zustehen würden. Duldet nun die Geschäftsleitung, daß der erwähnte Personenkreis diese an sich unrechtmäßig erworbenen Vollmachten ausübt, so liegt ebenfalls eine stillschweigende Bevollmächtigung vor.

Eine Vollmacht kann einen engeren oder einen weiteren Umfang haben, sich auf eine ganz bestimmte Handlung oder auf einen ganzen Kreis von Handlungen beziehen. Eine Vollmacht beinhaltet nichtimmer ein Weisungsrecht, kann allerdings ein solches darstellen. Eine Anordnungsbefugnis setzt umgekehrt, wenn sie rechtmäßig angewendet wird, immer eine Vollmachtserteilung voraus. Der Leiter der Buchhaltung ist z.B. kraft seiner Vollmacht als Abteilungsleiter befugt, Anordnungen innerhalb seines Verantwortungsbereiches zu erlassen. Eine Exekutivvollmacht stellt demnach eine Unterart der Vollmacht im allgemeinen dar, d.h. also, daß "Vollmacht" der weitere und "Exekutivvollmacht" der engere Begriff ist. In Anbetracht dieser Tatsache und im Hinblick auf die Themastellung erscheint eine getrennte Darstellung der Vollmachten und der Anordnungsbefugnisse der betriebseigenen Revision gerechtfertigt.

1. Vollmachten

Der Begriff der Revisionsvollmacht kann ganz allgemein definiert werden. Unter Vollmachten im revisionstechnischen Sinne ist jede Art von Ermächtigung der Prüfer

zu verstehen, die der ordnungsgemäßen Durchführung ihrer Prüfungshandlungen und ihrer sonstigen Aufgaben dienen. Revisionsvollmachten sind den Revisoren auf Grund ihrer innerbetrieblichen Stellung und ihres Tätigkeitsbereiches übertragen. Es handelt sich also größtenteils um eine stillschweigende Bevollmächtigung. Zweck der Revisionsvollmachten ist es, den Innenrevisoren klare und umfassende Kenntnisse zu vermitteln. Die Abgabe von Anweisungen, welche eine direkte Einflußnahme auf den laufenden Geschäftsbetrieb darstellen oder eine Änderung der innerbetrieblichen Organisation bezwecken, fällt nicht unter den Begriff der Revisionsvollmacht.

Im allgemeinen kann man zwischen generellen und speziellen Vollmachten unterscheiden.

Die innerbetriebliche Stellung der Revisoren und ihre allgemeinen Revisionsvollmachten sind in der Revisionsanweisungen festgelegt. Es muß jedoch dafür Sorge getragen werden, daß auch den Mitarbeitern die Rechte und Pflichten der Internen Revision bekannt sind. In Sonderfällen hat es sich als zweckmäßig erwiesen, bestimmten Mitarbeitern, z.B. Kassenpersonal, gleich bei ihrem Neueintritt ein Formblatt mit den entsprechenden Passi über ihr Verhalten gegenüber den Revisoren auszuhändigen und die Durchschrift bestätigen zu lassen.

a) Generelle Vollmachten

In manchen Unternehmungen wird den Innenrevisoren bei ihrer Bestellung als Prüfer ein sogenannter Prüferausweis ausgehändigt, der ein Lichtbild des Revisors aufweist und mit den Unterschriften eines Vorstandsmitgliedes und des Leiters der Revisionsabteilung versehen ist. Dieser Ausweis legitimiert den Prüfer gegenüber den Abteilungsleitern der zu prüfenden Dienststellen. In manchen Betrieben der chemischen Industrie begründet der Prüferausweis auch eine Sonderstellung. Sein Inhaber darf nämlich beim Verlassen des Werkes von der Werkspolizei nicht aufgehalten und durchsucht werden.

Genossenschaftliche Verbandsprüfer sind auf Grund ihres Prüferausweises ferner berechtigt, bei den zu prüfenden Genossenschaften Geldbeträge in bestimmter Höhe als Vorschuß auf die Prüfungsgebühren abzuheben.

Mit Vorlage des Prüferausweises zeigt der Revisor gleichzeitig den Beginn seiner Prüfungen an. Es ist ihm daraufhin jederzeit der Zutritt zu den Werksanlagen, Büros und Betriebsgebäuden zu gestatten. Der Prüfer darf sich mit den örtlichen Gegebenheiten von Zweigwerken vertraut machen und sich über die Fabrikationsanlagen ausführlich unterrichten.

Innerhalb der einzelnen Büros muß der Prüfer Zutritt zu allen Räumen erhalten.⁴²⁾ Hier erhebt sich allerdings die Frage, ob sich dieses Besichtigungs- und Zutrittsrecht auch auf die Räume bezieht, in denen vorwiegend Arbeiten konstruktiver und forschender Art durchgeführt werden, deren Geheimhaltung im Interesse des Betriebes erwünscht ist, wie z.B. auf Entwicklungs- und Forschungsbüros. Diese Frage ist grundsätzlich zu verneinen. Forschungs- und Konstruktionsabteilungen sind - durch die Natur ihrer Tätigkeiten bedingt - den Prüfungen der technischen und kaufmännischen Revision entzogen. Dem Revisor muß deshalb der Zutritt zu diesen Räumen untersagt bleiben. Auch die Räume der oberen Leitungsinstanzen sind der Revision in der Regel nicht zugänglich.

Alle Räumlichkeiten, welche die Innenrevision nur mit besonderer Genehmigung betreten darf, sind in den Prüfungsanweisungen vermerkt. Oftmals ist auch vorgeschrieben, daß der Abteilungsleiter der zu prüfenden Dienststelle den Revisor selbst durch die Büros seiner Abteilung zu führen und ihm alle Einrichtungen zu erklären hat.

Anschließend ist der Revision ein entsprechender Raum

42) In manchen Betrieben ist es sogar üblich, daß den Revisoren das Recht eingeräumt wird, die Schreibtische und Kleiderkammern der Angestellten auf ihre Sauberkeit und Ordnung hin zu inspizieren. Inwieweit das einen Eingriff in die Privatsphäre darstellt, sei dahingestellt

zuzuweisen, wo sie ungestört arbeiten kann.

Die Innenrevisoren sind berechtigt, Einblick in sämtliche Arbeitsvorgänge, Geschäftsvorfälle und Unterlagen zu nehmen.⁴³⁾ Den Prüfern ist Einsicht in alle Bücher und Schriften, die in der zu prüfenden Dienststelle geführt werden, zu gestatten. Dabei sind unter "Schriften" nicht nur die Belege und Geschäftspapiere im üblichen Sinne zu verstehen, sondern auch alle bedeutsamen Urkunden, die zur Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung erforderlich sind. Der Prüfer ist berechtigt, alle von ihm benötigten Belege und Nachweisungen anzufordern und sich diese unverzüglich vorlegen zu lassen. Der Revision allein ist es gestattet, bestimmte, z.B. grüne, Farbstifte zu verwenden und damit alle geprüften Belege abzuzeichnen. Den Prüfern sind schließlich alle Aufklärungen und Auskünfte zu erteilen, welche sie im Rahmen ihrer Prüfungshandlungen benötigen. Sie dürfen alle Fragen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit stehen, stellen. Die Anfragen der Revision sind von den Angestellten sachgemäß und erschöpfend zu beantworten. Fraglich ist es allerdings, ob sich der Prüfer an alle Angestellten der zu überprüfenden Abteilungen wenden darf oder ob ihm zu Beginn der Prüfung vom zuständigen Dienststellenleiter die allein auskunftspflichtigen Personen genannt werden müssen. Im allgemeinen ist in den Revisions-Dienstanweisungen festgelegt, daß sich der Prüfer grundsätzlich an die ihm angegebenen auskunftspflichtigen Personen halten soll, daß es ihm aber anheimgestellt ist, auch von anderen Mitarbeitern irgendwelche Auskünfte zu erbitten, die dann allerdings keinen verbindlichen Charakter haben.

Am Ende der Prüfungstätigkeit soll die Innenrevision im Rahmen der Prüfungsschlußsitzung von den leitenden Mit-

43) Vgl. Musterdienstanweisung für die Innenrevision bei Volksbanken; DGV-Formular 112/047

arbeitern der überprüften Abteilung eine Vollständigkeits-
erklärung anfordern. Darin bekräftigen die genannten Per-
sonen und die namentlich angegebenen Auskunftspersonen
mit ihrer Unterschrift, daß dem Prüfer alle angeforderten
Geschäftsbücher und Belege vorgelegt und alle erbetenen
Auskünfte nach bestem Wissen und Gewissen erteilt wurden.

Die von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesell-
schaften verwendeten Formblätter einer Vollständigkeits-
erklärung können nicht ohne weiteres übernommen, sondern
müssen speziell auf die Zwecke der betriebseigenen Revision
zugeschnitten werden. Die unterschriebene Vollständigkeits-
erklärung soll dem Prüfungsbericht beigegeben werden und
dem Revisor als Sicherheit dienen.

b) Spezielle Vollmachten

Mit der Übertragung von Sonderaufgaben an die unternehmens-
eigene Revision müssen auch entsprechende spezielle Voll-
machten verbunden sein, wenn die allgemeinen Vollmachten
nicht als ausreichend erscheinen, um Sonderaufträge ord-
nungsgemäß durchführen zu können. Alle über den Rahmen der
generellen Vollmachten hinausgehenden Befugnisse sind stets
von der auftraggebenden Geschäftsleitung nach vorheriger
Abstimmung mit dem Leiter der Revisionsabteilung zu ertei-
len.

Spezielle Vollmachten müssen genau durchdacht und umrissen
sein. Sie werden den Prüfern, die zur Durchführung von
Sonderaufträgen vorgesehen sind, mündlich oder schriftlich
zugleich mit dem Prüfungsauftrag mitgeteilt. Es hat sich
als zweckmäßig erwiesen, gleichzeitig diejenigen Dienststel-
len oder Personen, welche mit der Sondertätigkeit in unmit-
telbarem Zusammenhang stehen, von den Sondervollmachten der
Innenrevision in Kenntnis zu setzen.

Spezielle Vollmachten müssen nicht immer unumschränkt, son-
dern allein auf die durchzuführende Aufgabe ausgerichtet
sein. Eine allzu große Freizügigkeit kann genau so schädlich

sein wie eine übertriebene Engherzigkeit. Im übrigen kann jede Sonderfunktion eine anders geartete und in ihrem Umfang mehr oder minder weit auslegbare Einzelbefugnis erfordern, weshalb an dieser Stelle verständlicherweise nichts über den Umfang von Sondervollmachten ausgeführt werden kann. Es erscheint jedoch besonders wichtig, darauf hinzuweisen, daß es dem Leiter der Innenrevision angelegen sein muß, das richtige Maß zu finden und die Innenrevisoren daraufhin zu überwachen, ob sie ihre Befugnisse nicht überschreiten. Die Auswahl von älteren und erfahrenen Prüfern zur Durchführung von Sonderaufträgen, die spezielle Vollmachten erfordern, ist deshalb zu empfehlen. Sondervollmachten haben nur einmaligen Charakter und erlöschen mit Beendigung der hierfür erteilten Sonderaufträge.

Die Revisoren sind verpflichtet, ihre allgemeinen und speziellen Befugnisse so auszuüben, daß sie den laufenden Geschäftsbetrieb der zu prüfenden Abteilungen möglichst wenig stören. Bei Dienststellen mit Schalterverkehr hat die Revision ihre Prüfungstätigkeit ohne Beeinträchtigung der Kundenbedienung auszuüben. Es ist den Revisoren deshalb im Einzelfall und im Einvernehmen mit dem Leiter der entsprechenden Verwaltungsstelle gestattet, von der üblichen Arbeitszeitordnung abzuweichen und z.B. die Kassenbestandsaufnahme in die Mittagspause zu verlegen. Die vorgeschriebene wöchentliche Arbeitszeit muß allerdings auch von den Revisoren eingehalten werden.

Sollten die Revisoren allerdings an der Ausübung ihrer Tätigkeit auf irgendwelche Weise gehindert werden - etwa in der Form, daß ihnen der Zutritt zu bestimmten Räumen nicht gestattet oder wesentliche Bücher und Belege vorenthalten werden-, so haben sie unverzüglich den Leiter der Revisionsabteilung von diesem Tatbestand in Kenntnis zu setzen. Dieser wird dann bei der Geschäftsleitung die notwendigen Schritte veranlassen.

2. Anordnungsbefugnisse

- a) Die fehlende Exekutivvollmacht als Voraussetzung wirksamer Arbeit

Bei der Darstellung der Merkmale und der innerbetrieblichen

Stellung der betriebseigenen Revision wurde die fehlende Anordnungsbefugnis als ein Hauptmerkmal der Innenrevision bezeichnet.⁴⁴⁾ In der Tat sind Theorie und Praxis einhellig der Meinung, daß die unternehmenseigene Revisionsabteilung grundsätzlich nicht mit Exekutivvollmachten ausgestattet sein soll. Dabei muß die Betonung auf dem Wort "grundsätzlich" liegen, denn noch später zu erörternde innerbetriebliche Beweggründe können eine fallweise Übertragung von Anordnungsbefugnissen spezieller Art an einzelne Revisoren oder an den Leiter der Revisionsabteilung erforderlich machen.

Im allgemeinen wird sich die Ausübung von Exekutivvollmachten durch die Innenrevision jedoch in engen Grenzen halten und auf einzelne Revisoren sowie auf die Sonderfälle beschränkt sein, in denen gegen bestehende, wichtige Vorschriften der Unternehmensleitung verstoßen wurde. Ein gut und zweckmäßig aufgebautes internes Revisionswesen sollte sich nach Möglichkeit jeder Exekutive enthalten. So schreibt z.B. Blohm:⁴⁵⁾

"Die Übertragung von Exekutivvollmachten an die Innenrevisionsabteilung sollte nur in Ausnahmefällen vorgenommen werden."

Ähnlich äußert sich auch Petersen:⁴⁶⁾

"Die Revisionsabteilung hat in der Regel keine Anordnungsbefugnis."

Auch Kotthaus⁴⁷⁾ äußert sich in dieser Hinsicht und führt aus:

44) Vgl. die Ausführungen über "Unterstellung und Leitung" auf S. 34 ff dieser Arbeit

45) Vgl. Blohm, H.: Die Aufgaben der Innenrevision unter besonderer Berücksichtigung ihrer Einwirkung auf die Betriebsorganisation, a.a.O., S. 175

46) Vgl. Petersen, H.: a.a.O., S. 389

47) Vgl. Kotthaus, H.: Die Innenrevision im Industriebetrieb, Wiesbaden 1957, S. 29

"Auch kann die Revisionsabteilung keine Anordnungen und Weisungen erteilen; die Schlußfolgerungen aus ihren Prüfungen und Untersuchungen sind lediglich als Empfehlungen zu werten."

Erwähnt sei auch noch die Stellungnahme des Instituts für Interne Revision⁴⁸⁾, die in kurzen Zügen auch die Gründe anführt, welche zur Versagung von Weisungsrechten an die Innenrevision führen und wie folgt lautet:

"Das Weisungsrecht ist Sache der Geschäftsleitung. Auch eine teilweise Übertragung des Weisungsrechtes - Direktionsassistent - würde die Einheit der Unternehmensführung beeinträchtigen. Ein unmittelbarer Eingriff des Revisors würde nicht nur hierdurch schädlich wirken, sondern es würde ihm die Unbefangenheit und den nötigen Abstand von den Dingen nehmen, ohne ihm den Einblick und die Routine des direkt auf die Sache einwirkenden zu geben. Deshalb sollten Anregungen, die aus der Revisionstätigkeit hervorgehen, erst der Geschäftsleitung zugehen und von ihr zur Durchführung angewiesen werden."

An anderer Stelle wird weiter ausgeführt:⁴⁹⁾

"Es sollte unter allen Umständen vermieden werden, daß die Revision als kritisierende Instanz durch Anordnungen selbst zur 'kritisierten' wird."

b) Begriff und Arten der innerbetrieblichen Exekutive

Dem mit der einschlägigen Fachliteratur vertrauten Leser wird es sicherlich nicht entgangen sein, daß zwar in allen Schriften, die sich mit Themen des internen Revisionswesens befassen, die Versagung von Exekutivvollmachten an die unternehmenseigene Revision gefordert und herausgestellt wird, daß jedoch nirgends eine einwandfreie Deutung

48) Vgl. Institut für Interne Revision: a.a.O., S. 14

49) Vgl. Institut für Interne Revision: a.a.O., S. 24

des Begriffes "Anordnungsbefugnis" (Exekutivvollmacht) nach Art und Inhalt zu finden ist.

Die Anordnungsbefugnis stellt eine Beziehung zwischen zwei Individuen, einem "Vorgesetzten" und eine "Untergebenen", dar. Eine Exekutivvollmacht beinhaltet die Macht, Entscheidungen zu fällen, welche die Handlungen anderer leiten und beeinflussen. Die Handlungen können verschiedenartig sein, in der Regel bezwecken sie jedoch eine Einflußnahme auf den Betriebsablauf. Der Vorgesetzte trifft und übermittelt die Entscheidung in der Erwartung, daß sie von dem Untergebenen angenommen wird. Der Untergebene erwartet solche Entscheidungen und richtet sein Verhalten nach diesen ein, d.h. er stellt seine eigenen kritischen Fähigkeiten zurück und benutzt das formale Kriterium des Empfanges einer Anordnung als Basis für seine Entscheidungen.⁵⁰⁾

Ein Anordnungsrecht umfaßt nach Schmalenbach⁵¹⁾ neben der Macht, Entscheidungen zu fällen, auch die Erteilung von Erlaubnissen, Prüfungsrechten, sowie das Recht, Belehrungen zu geben und Vorhaltungen zu machen. Das Anordnungsrecht umschließt vor allen Dingen auch die Anordnungspflicht, d.h. jeder Untergebene hat das Recht, von seinem Vorgesetzten eine Entscheidung zu verlangen.

Im innerbetrieblichen Verkehr kann es verschiedene Arten von Anordnungsrechten geben, die der Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbachgesellschaft zusammengestellt hat.⁵²⁾

Die innerbetrieblichen Anordnungsbefugnisse kann man demnach einteilen:

- a. dem Inhalt nach in:
 - das sachliche Anordnungsrecht
 - das disziplinarische Anordnungsrecht

50) Vgl. Simon, H.: Das Verwaltungshandeln, Stuttgart 1955, S. 81 ff

51) Vgl. Schmalenbach, E.: Über Dienststellengliederung im Großbetriebe, a.a.O., S. 47/48

52) Vgl. Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft: Unternehmungsorganisation, Aufgaben- und Abteilungsgliederung in der industriellen Unternehmung, Köln und Opladen 1957, 3. Aufl., S. 22/23

- b. nach dem Instanzenweg in:
 - die unmittelbare Anordnung
 - die mittelbare Anordnung
- c. nach dem Umfang in:
 - allgemeine Anordnungen,
 - die sich - wenn grundsätzlicher Art - in Geschäfts- bzw. Dienstordnungen, im übrigen oft in Form von Rundschreiben niederschlagen
 - besondere Anordnungen
 - die sich auf den Einzelfall beziehen.

Die sachlichen Anordnungsrechte beziehen sich "auf die Art, den Umfang und die Durchführung der Aufgaben", während sich die disziplinarischen Anordnungsrechte unmittelbar aus dem Arbeitsverhältnis zwischen Vorgesetzten und Untergebenen ergeben. Disziplinarische Anordnungen beinhalten hauptsächlich alle Maßregelungen, die bei Nichteinhaltung der Betriebsordnung sowie bei Nichtbefolgung der vorgeschriebenen Richtlinien und Anweisungen erforderlich sind.

Heutzutage besitzt nicht in allen Organisationen der unmittelbare Vorgesetzte eines Untergebenen disziplinarische Anordnungsbefugnisse, obwohl die Meinung dieses Vorgesetzten wahrscheinlich von ausschlaggebender Bedeutung für die Beförderungsaussichten, Gehaltserhöhungen des Untergebenen usw. ist. Das unmittelbare Anordnungsrecht umschließt das Recht und die Pflicht, den Untergebenen in direkter Weise Anordnungen zu erteilen. Unmittelbare Anordnungen werden von dem für einen Betriebsbereich unmittelbar Verantwortlichen ohne Einschaltung einer Zwischeninstanz abgegeben. Sind jedoch in der innerbetrieblichen Anordnungskette eine oder mehrere Instanzen dazwischengeschaltet, so spricht man von mittelbaren Anordnungen.

Das mittelbare Anordnungsrecht eines Vorgesetzten über die ihm unterstellte Abteilung oder Dienststelle beschränkt sich im wesentlichen auf Anordnungen, die er dem Leiter dieser Dienststelle gibt.

Eine Anordnung im engeren Sinne liegt nur dann vor, wenn ein Ermessensspielraum besteht bzw. eine Wahlmöglichkeit zwischen mehreren Wegen oder Zielen gegeben ist. Je nach

dem Umfang der auf einzelne betriebliche Organe übertragenen Befugnisse ist der Ermessensspielraum bzw. die Wahlmöglichkeit mehr oder weniger groß. Sie kann so groß sein, daß innerhalb der gesetzlichen Gestaltungsfreiheit alle erdenklichen Möglichkeiten einer freien Wahl der Ziele und der erforderlichen Wege besteht. Der andere Grenzfall ist dann gegeben, wenn ein Vorgesetzter vorhanden ist, der nur noch dafür sorgt, daß klar gegebene Vorschriften, Richtlinien und Anweisungen auch tatsächlich durchgeführt werden. Seine Gestaltungsmöglichkeit kann völlig eingeengt und gleich Null sein, d.h. er hat nicht mehr zwischen mehreren möglichen Wegen, geschweige denn zwischen Zielen zu entscheiden. Er stellt nur noch eine Autorität als Vorgesetzter dar, die für die Durchführung der bereits vorgegebenen Ziele und die Einschlagung der festgelegten Wege sorgt.

Die vom Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft erarbeiteten Grundsätze müssen also noch in der Richtung vertieft und ergänzt werden, als man die wesentliche Unterscheidung der betrieblichen Anordnungen herausarbeitet und zwar:

- a. Anordnungen auf Grund bestehender Normen und
- b. gestaltende Anordnungen mit Wahlmöglichkeiten zwischen mehreren Wegen und Zielen.

Das Weisungsverhältnis umfaßt keineswegs alle Situationen, in denen Äußerungen eines Vorgesetzten die Handlungen eines Untergebenen beeinflussen. Selbst wenn ein Vorgesetzter ein gewisses Verhalten durch die Ausübung seiner Exekutivvollmachten erzwingen könnte, wird er es manchmal vorziehen, Anregungen zu geben oder durch stichhaltige Gründe zu überzeugen. Ein Mitarbeiter, der Anregungen erhält, benutzt diese nur als Basis für die Wahl, welche Entscheidung er treffen will. Die Wahl bestimmt sich nach seiner Überzeugung. Überzeugung rührt aber oft von der Form der sozialen Übermittlung von Tatsachen her, auch wenn der unmittelbare Beweis nicht zu erbringen ist.

Ein vertrauenswürdiger Mitarbeiter, der von seinem Chef beauftragt wurde, sich Gedanken über dieses oder jenes Problem zu machen, wird z.B. nach einiger Zeit berichten, daß

er sich die Sache überlegt habe und vorschlage, in der folgenden Weise zu verfahren. Der Chef mag diese Anregung ohne weitere Prüfung annehmen, weil er seinem Mitarbeiter Vertrauen schenkt. Er stellt damit seine eigenen kritischen Fähigkeiten zurück. Anregungen können also auch ohne Erbringung eines Beweises - nur kraft der Stellung der Person, die sie äußert - überzeugende Wirkung haben. Es ist durchaus wichtig, zu erkennen, daß Empfehlungen nur zum Teil nach ihrer sachlichen Richtigkeit und zum Teil nach dem Ansehen der Person, welche die Empfehlung gegeben hat, beurteilt werden. Der Begriff der Anordnungsbefugnis muß daher in dem weiten, eben angedeuteten Sinne definiert werden, und man kann Simon zustimmen, wenn er unter Weisungsgewalt alle Situationen versteht, in denen Anregungen ohne kritische Erörterung angenommen werden.⁵³⁾

Wenn man die soeben erörterten Probleme auf die Verhältnisse im internen Revisionswesen überträgt, kann man feststellen, daß es neben der ausdrücklichen Exekutivvollmacht der Innenrevision noch ein sog. "Quasi (oder de facto)-Weisungsrecht" gibt. Die ausdrückliche Weisungsbefugnis der Revision beinhaltet die Befugnis, im Rahmen ihrer Tätigkeit Entscheidungen zu fällen, welche die Handlungen der Mitarbeiter leiten. De facto kann jedoch allein schon das Vorhandensein einer Revisionsabteilung bestimmte Handlungen oder Unterlassungen bewirken, ohne daß von der Revision irgendwelche Anordnungen erlassen werden. Ein Beispiel soll dies näher erläutern: Bei Konzernen ist es üblich, daß die Konzernrevision in regelmäßigen Zeitabständen, die dem Konzern angeschlossenen Unternehmen überprüft. Im Anschluß an die Prüfung tragen die Revisoren den leitenden Herren der Obergesellschaft die Prüfungsergebnisse vor. Nun ist es durchaus möglich, daß die Geschäftsleitung der abhängigen Gesellschaft während der Prüfung die Revisoren von der Notwendigkeit bestimmter Maßnahmen zu überzeugen sucht, denen die Obergesellschaft vielleicht bisher ablehnend gegenüberstand oder die man nur auf indirektem Wege zu erbitten

53) Vgl. Simon, H.: a.a.O., S. 83

wagt. Gelingt dies, so wird die Revision bei der Besprechung der Prüfungsergebnisse sicherlich erwähnen, daß auf Grund ihrer Beobachtungen während der Prüfung diese oder jene Maßnahmen erlassen werden müßten. Es besteht dann begründete Aussicht, daß die gewünschten Maßnahmen erlassen werden, da die Konzernrevisoren bei den leitenden Herren der Obergesellschaft einen großen Rückhalt besitzen und ihre Meinung als "Experten" ausschlaggebend ist. Die Konzernrevisoren sind dadurch in der Lage, auch ohne ausdrückliche Weisungsbefugnisse ihre Ansichten durchzusetzen und weitestgehend Einfluß auf die organisatorische Gestaltung der dem Konzern angeschlossenen Gesellschaften zu nehmen.

Eine de-facto-Anordnungsbefugnis der betriebseigenen Revision ist auch dann gegeben, wenn die zu überprüfenden Dienststellen ihre Handlungen freiwillig auf die Meinung der Prüfer ausrichten, um Beanstandungen zu vermeiden. Die Abteilungen versuchen dabei, den Prüfern von vornherein gar keinen Anlaß zu Beanstandungen im Prüfungsbericht zu geben, indem sie deren Anregungen sofort aufnehmen und - soweit sie dazu die nötigen Vollmachten besitzen - gleich in die Tat umsetzen. Sie tun dies aus der Erkenntnis heraus, daß sich die Auffassung der Revision letztlich doch durchsetzen wird.

Auch die Mitwirkung der Internen Revision bei der Ausarbeitung von Vorschriften und Richtlinien kann schließlich de facto eine Exekutivvollmacht darstellen, wie später noch ausführlich dargelegt wird. Der Innenrevision ist es auf diese Weise möglich, Einfluß auf den Betriebsablauf und auf die Betriebsorganisation zu nehmen und ihre Ansichten auch ohne ausdrückliche Weisungsbefugnis durchzusetzen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß der Begriff "Exekutivvollmacht" (Anordnungsbefugnis) im internen Revisionswesen nicht nur die ausdrückliche Befugnis der Revision zum Erlaß von Weisungen, sondern auch die sog. "Quasi (oder de facto) -Anordnungsbefugnis" umfaßt. Diese entsteht,

wenn de facto allein

- a. durch das Vorhandensein einer Revisionsabteilung
- b. durch die Ausrichtung der Handlungen der zu überprüfenden Abteilungen auf die Meinung der Revisoren und
- c. durch die Mitarbeit der Revision bei der Erarbeitung von Richtlinien und Vorschriften

bestimmte Handlungen oder Unterlassungen bewirkt werden, ohne daß es einer ausdrücklichen Weisung der Innenrevision bedarf.

In der vorliegenden Arbeit soll der Begriff Exekutivvollmacht in diesem weiten Sinne verstanden werden.

c) Die Handhabung in der Praxis

Die in der Literatur vorherrschenden Meinungen über die Befugnisse der Internen Revision stimmen durchaus mit den tatsächlichen Gegebenheiten in industriellen Großbetrieben überein. So erwähnt z.B. Blohm⁵⁴⁾, daß er im Rahmen einer Studienreise in den USA zwar die verschiedensten Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des internen Revisionswesens angetroffen habe, daß die Prüfungsstellen aber in der Regel keine exekutive Gewalt besessen hätten, sondern höchstens bei Verstößen gegen klar gesetzte Normen anordnend eingreifen durften.

Ähnliches kann man auch von deutschen industriellen Großunternehmen berichten. Der Verfasser dieser Arbeit hat bei seinen Untersuchungen keine Revisionsabteilung angetroffen, deren Mitarbeiter eine generelle Anordnungsbefugnis besaßen. Es war vielmehr die Tendenz festzustellen, die Revision möglichst von jeglicher Exekutive fernzuhalten. Alle vorgefundenen Richtlinien von Revisionsanweisungen stellten die grundsätzliche Versagung von Exekutivvollmachten an die Interne Revision klar heraus. Aus Gesprächen mit leitenden

54) Vgl. Blohm, H.: Die Innenrevision als Funktion der Leitung in Industriebetrieben, a.a.O., S. 26

Herren war ferner zu entnehmen, daß sich diese Grundsätze in der Praxis bestens bewährt haben und eine der wichtigsten Voraussetzungen für eine erfolgreiche Tätigkeit der Internen Revision darstellen. Lediglich in Unternehmen mit größeren Zweigniederlassungen und Filialen wurde im allgemeinen der Innenrevision für klar abgesteckte Sonderfälle eine Anordnungsbefugnis zugebilligt. Die Anordnungen der Revision hatten jedoch meistens nur bis zu einer endgültigen Stellungnahme der Geschäftsleitung Gültigkeit.

Wie bereits schon früher erwähnt⁵⁵⁾, besitzt die technische Revision im Gegensatz zur kaufmännischen ein gewisses Weisungsrecht. Die technische Revision ist z.B. ermächtigt, nicht einwandfrei gearbeitete Werkstücke mit der Weisung zur nochmaligen Bearbeitung zurückzugeben und u.U. zu verlangen, daß die Maschinen, welche die Fehler verursacht haben, sofort eingerichtet werden. Ferner kann die technische Revision in mehr oder minder großem Umfange Einfluß auf die Produktion nehmen bzw. eine Änderung derselben veranlassen. Die technische Revision ist berechtigt, rationellere Arbeitsverfahren unmittelbar anzuordnen oder einzelne Arbeiter an ihren Arbeitsplätzen auszutauschen.

Die Möglichkeit, daß die technische Revision in diesem engen Sinne mit Anordnungsvollmachten ausgestattet werden kann, ist dadurch gegeben, daß im technischen Betriebsbereich ganz klare technische Normen gegeben sind. Verstöße können daher sofort festgestellt werden. Infolge der Klarheit der vorgegebenen Normen ist ferner in den Anordnungen der technischen Revision keine gestaltende Komponente enthalten.

55) Vgl. die Ausführungen über "Technische Revision und Innenrevision" auf S. 8 ff dieser Schrift

II. Gründe für die Versagung von Anordnungsbefugnissen

In den vorangegangenen Ausführungen wurde die Zurückhaltung der Innenrevision von jeglicher Exekutive gefordert. Nun sollen die Gründe zusammengestellt werden, die zur Erhebung dieser Forderung geführt haben.

Grundsätzlich kann man vier Argumente gegen die Übertragung von Anweisungsbefugnissen an die Interne Revision herausstellen. Diese führen vom persönlichen Bereich über rein betriebswirtschaftliche und betriebsführungspolitische Beweggründe schließlich zu einer Betrachtungsweise über die Objektivität der Revision.

1. Aus Gründen der Objektivität und Unabhängigkeit

a) Der Wert objektiver Arbeit als Vertrauensbasis gegenüber Belegschaft und Geschäftsleitung

Das Streben nach absoluter Objektivität kann als erste und wichtigste Voraussetzung für eine wirksame und erfolgreiche Tätigkeit der Internen Revision angesehen werden. In Erfüllung ihrer Funktionen muß sie oftmals Prüfungen vornehmen, die von den Angestellten und Mitarbeitern der zu überprüfenden Abteilung als lästig empfunden werden und deshalb auf wenig Gegenliebe stoßen.

Die Gegebenheiten des Einzelfalles können ferner dazu führen, daß Handlungen von Personen zu beurteilen sind, die stellungs- und rangmäßig über den Revisoren stehen. Widerstand und Schwierigkeiten werden sich dabei gerade aus diesem Personenkreis nicht vermeiden lassen. Da außerdem jede Prüfungstätigkeit ein gewisses Maß an Polizeicharakter in sich trägt, wird der Prüfer auch dann, wenn keine innerbetrieblichen Rangordnungsprobleme im Spiele sind, häufig auf offenen oder versteckten Widerstand stoßen. Schwierigkeiten treten insbesondere dort in stärkerem Maße auf, wo unliebsame Feststellungen zu treffen sind.

Nur durch sachliche und unvoreingenommene Arbeitsweise kann sich die Revision bei den gutwilligen Mitarbeitern ein gewisses Maß an Vertrauen erwerben und Unruhe sowie Spannungen während der Prüfungstätigkeit vermeiden. Der Prüfer

muß immer bestrebt sein, objektiv und sachlich zu arbeiten und die Dinge ohne Aufbauschung so zu sehen, wie sie wirklich sind. Dadurch erweckt er Vertrauen und verbessert das Betriebsklima.

Ist der Revisor bei irgendwelchen Beschwerden nicht in der Lage, nachzuweisen, daß seine Feststellungen objektiv richtig getroffen wurden, so wird das Vertrauen in seine Arbeit schnell sinken und das Ansehen der gesamten Revisionsabteilung in Mitleidenschaft gezogen.

Die Interne Revision muß sich nicht nur bei den zu überprüfenden Angestellten und Arbeitern einer Unternehmung, sondern vor allen Dingen auch bei der Unternehmensleitung selbst ein gewisses Maß an Vertrauen erwerben. Ihre Vertrauensstellung und der damit verbundene Rückhalt bei den Leitungsinstanzen wird umso größer sein, je mehr diese von der einwandfreien und objektiven Tätigkeit der betriebs-eigenen Revision überzeugt sind. Alle Äußerungen und Mitteilungen an die Geschäftsleitung müssen deshalb in objektiv richtigen Tatbeständen begründet sein. Die Angaben im Prüfungsbericht sowie die Ableitung von Empfehlungen und Vorschlägen müssen in unvoreingenommener Weise erfolgen, feste Anhaltspunkte haben und an der Wirtschaftlichkeit des Gesamtbetriebes ausgerichtet sein.

Nur dann wird die Revision das volle Vertrauen der Leitung genießen und bei allen etwaigen Anfeindungen und Intrigen voll und ganz Schutz und Rückhalt besitzen.

Es liegt in der Forderung nach einer absolut objektiven Arbeitsweise begründet, daß der Revisionsabteilung grundsätzlich keine Exekutivvollmachten übertragen werden. Eine Ausstattung mit Anordnungsrechten könnte u.U. offene Spannungen zwischen Prüfern und zu überprüfenden Mitarbeitern hervorrufen oder aber eine bestehende Vertrauensbasis beseitigen.

Grundsätzlich soll der Kontakt zwischen der Innenrevision und den anderen Betriebsabteilungen nur durch den Leiter der Revisionsabteilung gewahrt und aufrecht erhalten werden. Der einzelne Revisor soll keine allzu engen Beziehun-

gen zu den übrigen Belegschaftsmitgliedern unterhalten und nach Möglichkeit keinerlei Erklärungen abgeben. Eine unmittelbare Beziehung zu den zu überprüfenden Mitarbeitern wäre jedoch dann nicht zu vermeiden, wenn der Revisor auf Grund seiner Prüfungsfeststellungen direkte Anweisungen geben könnte. In diesen Fällen hätte es zumindest nach außen hin den Anschein, als ob der Revisor im Namen und im Auftrag der Revisionsabteilung handeln würde. Falls sich seine Anordnungen später als nicht zutreffend oder als unzweckmäßig erweisen würden, so daß sie nachträglich rückgängig gemacht werden müßten, wäre der für die Revisionsarbeit so wichtige Grundsatz der "relativen Unfehlbarkeit" der Revision aufs äußerste gefährdet und ihr Ansehen als objektiver Begutachter erschüttert.

Nachträgliche Änderungen würden sich nicht nur bei der Belegschaft, sondern in erster Linie auch bei den mittleren Leitungsinstanzen auf Abteilungsleiterebene nachteilig auswirken, ganz gleich, ob die früher angeordneten Maßnahmen falsch waren oder ob sich ihre Rückgängigmachung auf Grund von inzwischen eingetretenen anderen Betriebsvoraussetzungen ergaben. Es herrscht nämlich in vielen Unternehmungen - aus welchen Gründen, sei dahingestellt - ein gewisser Ressortegoismus, und gerade aus Kreisen der mittleren Führungsebene wird immer wieder versucht, die Innenrevision aufs "Glatteis" zu führen, sie zu falschen Feststellungen zu veranlassen, um ihr dann Unobjektivität nachzuweisen und vorzuwerfen. Auf diese Weise wird versucht, das Ansehen der Revisionsabteilung systematisch zu schädigen und ihre Stellung zu untergraben.

Eine Übertragung von Exekutivvollmachten an die unternehmenseigene Revision würde diese Tendenz noch verstärken, vor allen Dingen könnte aber gewissen Mitarbeitern Anlaß gegeben werden, an Hand angeordneter Maßnahmen die sachliche und objektive Arbeitsweise der Prüfer anzugreifen. Dies sollte unter allen Umständen vermieden werden.

Auf der anderen Seite zeigt sich hier wieder, welche große Anforderungen in fachlicher und personeller Hinsicht an

die Revisoren zu stellen sind, denn sie sollen ohne Exekutivvollmacht trotzdem vorurteilslos und sachlich tätig sein. Wer deshalb nicht fähig ist, sich auf Grund sorgfältig abgewogener Erkenntnisse ein eigenes Urteil zu bilden, ist als Innenrevisor ungeeignet.

b) Die Unzulänglichkeit von Selbstkritik

Die Revisionsabteilung kann ihre Unabhängigkeit und ihre objektive Grundhaltung nur dann wahren, wenn sie niemals in "eigener Sache" sprechen muß. Wenn sie nun selbst Exekutivvollmachten besitzt, muß sie zwangsläufig bei späteren Prüfungen die eigenen Anordnungen und Maßnahmen nachprüfen. Aber nicht nur die eigenen Weisungen, sondern in noch viel größerem Maße die Auswirkungen dieser früheren Maßnahmen würden zu einem späteren Zeitpunkt als Prüfungssstoff anfallen.

Der für jede Revisionstätigkeit sehr wichtige Grundsatz der Objektivität des Prüfers erscheint dann gefährdet, wenn er u.U. seine eigene Arbeit später begutachten und notfalls revidieren müßte. Die Forderung zur objektiven Arbeitsweise geht in diesen Fällen über das Maß hinaus, was man von einem normalen Menschen, auch wenn er als Prüfer zur Objektivität verpflichtet ist, verlangen kann. Grundsätzlich wird der Revisor die früher von ihm selbst angeordneten Maßnahmen völlig anders, nämlich subjektiv, beurteilen, so daß eine wirksame Begutachtung und Kritik entfällt. Falls sich daher seine früheren Weisungen offensichtlich als unzumutbar erwiesen hätten und der Revisor dies erkennen würde, bestünde die Gefahr, daß er dies entweder verschweigen oder aber eine sog. "Selbstkritik" führen würde. Eine Kritik an eigenen Maßnahmen ist jedoch bekanntlich nicht immer eine wirksame und gerechte Kritik und führt zu unwirklichen Verschönerungen. Damit würde man ja der Geschäftsleitung, dem Leiter der Revisionsabteilung und auch der Belegschaft gegenüber zugeben, daß man sich geirrt hat oder aber, daß die angeordneten Maßnahmen einfach falsch waren. Man fürchtet, daß dadurch bei der Ge-

schäftsleitung ein schlechtes Bild von der Qualifikation als Prüfer entstehen könnte, was man auf jeden Fall vermeiden will schon allein im Hinblick darauf, daß die Gehaltshöhe und evtl. Leistungszulage von der Direktion oder vom Leiter der Revisionsabteilung festgesetzt und genehmigt werden.

Ganz abgesehen von anderen Beweggründen ist allein schon aus gehaltspolitischen Motiven dafür zu sorgen, daß die Revisoren nicht in die peinliche Lage versetzt werden, ihre eigenen Anordnungen oder die Weisungen ihrer Kollegen selbst später nachprüfen zu müssen. Man kann dies nur dadurch vermeiden, indem man der Revision generell jegliche Exekutive versagt und damit die Gefahr einer Kritik an eigenen Maßnahmen ausschaltet.

Die rein psychologisch begründete Scheu, die eigenen Maßnahmen zu kritisieren, wird auch dann vorzufinden sein, wenn sich die früher ausgegebenen Weisungen nicht als falsch, sondern durch die sich dauernd ändernden Betriebsgegebenheiten als überholt erwiesen haben. In Kreisen der Belegschaft und auch bei der Geschäftsleitung wird im allgemeinen wenig darauf geachtet, aus welchen Gründen früher erlassene Maßnahmen ergänzt oder ersetzt werden müssen. Maßgebend ist allein die Tatsache, daß neue Anweisungen getroffen werden müssen.

Der Prüfer ist sich wohl bewußt, daß jede Änderung früher erlassener Anordnungen einen peinlichen Beigeschmack erhält, der schließlich auf ihn bzw. auf die Revisionsabteilung zurückfällt. Er wird deshalb versuchen, von der Revision erlassene Anweisungen, auch wenn sie zum Zeitpunkt ihres Erlasses völlig richtig waren, nun aber durch die Änderung der Betriebsvoraussetzungen hinfällig geworden sind, möglichst "schonend" zu kritisieren. Man sollte deshalb den Revisor schon gar nicht in diese Gefahr bringen.

c) Neutrale Berichterstattung

In unmittelbarem Zusammenhang mit den oben niedergelegten Ausführungen über die Unzulänglichkeit einer Selbstkritik

steht die Tatsache, daß eine mit Anordnungsbefugnissen ausgestattete betriebseigene Revision ihrer Stellung als Organ der Geschäftsleitung nicht immer im vollen Umfange gerecht werden kann. Bereits im ersten Kapitel dieser Darstellung wurde ausgeführt, daß die Innenrevision gleichsam ein Instrument der Geschäftsleitung sei mit der Aufgabe, die einzelnen Teilfunktionen eines Unternehmens mit der Gesamtfunktion in Übereinstimmung zu bringen, um eine bestmögliche Erfüllung des Betriebszweckes zu erreichen. Zur Erreichung dieses Zweckes führt die Innenrevision dauernd umfassende Prüfungen durch und leitet die ausgearbeiteten Ergebnisse an die oberste Geschäftsleitung in Form von Mitteilungen und Prüfungsberichten weiter. Diese Berichte müssen klar abgefaßt sein und die Verhältnisse im Betrieb wirklichkeitsgetreu wiedergeben. Jede Unsachlichkeit und bewußte oder unbewußte Färbung in den Berichten informiert die Geschäftsleitung und die übrigen Empfänger falsch und kann zu unzweckmäßigen Dispositionen mit weitreichenden Folgen führen. Es ist deshalb von besonderer Wichtigkeit, daß geeignete Voraussetzungen geschaffen werden, um der Innenrevision die klare und objektive Abfassung der Prüfungsberichte zu ermöglichen.

Als erste und wichtigste Voraussetzung der bestmöglichen Unterrichtung der Geschäftsleitung ist die Versagung von Exekutivvollmachten an die Interne Revision zu nennen. Erst in zweiter Linie ist die direkte Unterstellung unter das Führungsorgan, dem die Tätigkeit der Innenrevision unmittelbar dient, bedeutsam. Besitzt die Revision keine Anordnungsbefugnisse, so kann sie sich voll und ganz auf die sachliche Feststellung des Istzustandes konzentrieren. Durch mehrmalige Durchdenkung der Angaben im Prüfungsbericht kann jede voreilige und subjektiv beeinflusste Darstellung vermieden werden.

Die Gefahr einer Färbung der Prüfungsberichte ist bei einer mit Anordnungsrechten ausgestatteten Revision besonders groß. Der Prüfer wird nur sehr ungern schriftlich eingestehen oder auch nur andeuten, daß sich seine früher angeord-

neten Maßnahmen als Fehlschläge erwiesen haben, auch wenn er selbst davon überzeugt ist. Es kann infolgedessen mit einiger Sicherheit behauptet werden, daß die Geschäftsleitung zumindest über die nachträgliche negative Auswirkung von Maßnahmen, die von der Revision direkt angeordnet wurden, in den Prüfungsberichten vorerst nichts mehr erfahren würde, zumal dann nicht, wenn eine Abteilung mehrere Male hintereinander von demselben Prüfungsteam revidiert wird. Dieser Zustand könnte sich besonders dann als untragbar erweisen, wenn die angeordneten Maßnahmen nicht genügend durchdacht und als organisatorische Fehldispositionen zu bezeichnen sind.

Eine Revision, deren Berichte verzerrt und nach bestimmten Richtungen hin gefärbt sind, hat ihre Aufgaben nicht ordnungsgemäß erfüllt und kann einem Unternehmen mehr schaden als nützen.

2. Aus Gründen einer einheitlichen Unternehmungsführung

a) Systeme innerbetrieblicher Anordnungen

Je umfassender und weiträumiger ein Unternehmen ist, desto größere Bedeutung kommt einer zweckmäßigen Funktions- und Abteilungsgliederung zu.

Funke und Blohm⁵⁶⁾ stellen in Anlehnung an Dr. Krähe folgende Hauptpunkte auf, nach denen sich eine zweckmäßige Funktions- und Abteilungsgliederung ausrichten soll.

"Eindeutige Bestimmung der zu erfüllenden Aufgaben

Abgrenzung der Verantwortungsbereiche
(Ressort- und Abteilungsbildung)

Übertragung bestimmter Aufgaben an die Ressortchefs und Abteilungsleiter, sowie die Abgrenzung der Befugnisse."

Diese kurze Zusammenstellung zeigt schon deutlich, welche Stufen beim Aufbau und der Organisation innerbetrieblicher Abteilungen zu durchlaufen sind. Im Rahmen dieser Arbeit muß der genauen Befugnisabgrenzung besondere Beachtung ge-

56) Funke, H./Blohm, H.: Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes, Essen 1952, S. 82

schenkt werden, da ein genaues System von Anordnungsrechten die Voraussetzung einer reibungslosen Betriebsorganisation darstellt.

Innerhalb eines jeden Betriebes besteht eine bestimmte Rangordnung, die sich aus einzelnen Stufen (sog. Instanzen) zusammensetzt. Der Arbeitskreis Dr. Krähe der Schmalenbach-Gesellschaft⁵⁷⁾ hat folgende fünf Grundstufen entwickelt:

"Leitung
Hauptabteilung
Abteilung
Gruppe
Untergruppe".

Die Bezeichnung der einzelnen Instanzen kann in der Praxis verschiedenartig sein, jedoch ist die Grundstruktur der obigen Zusammenstellung überall zu finden.

Je tiefer die Stufen gehen, desto umfangreicher ist die ausführende Tätigkeit und desto geringer sind die Anordnungsrechte. Je höher die Stufe ist, desto größer ist der Umfang der leitenden Aufgaben.

Grundsätzlich unterstehen alle Abteilungen, so auch die Revisionsabteilung, direkt oder indirekt der Leitung eines Unternehmens. Wenn nun alle Abteilungen unmittelbar den Anordnungen der Geschäftsleitung unterliegen, so liegt eine einstufige Organisation vor. Sind mehrere Instanzen zwischen Leitung und Exekutive eingeschaltet, so spricht man von einer mehrstufigen Organisation.

Die Tatsache des Vorhandenseins von innerbetrieblichen Instanzen schafft den Instanzenweg, der in Großbetrieben oft sehr langwierig und umfangreich sein kann.

Eine Instanzenbildung gliedert den Betrieb nach Anordnungs- und Entscheidungsstellen. Daraus entsteht zwangsläufig auch eine Gliederung nach Aufgabenbereichen, eine sog. Kompetenzabgrenzung, d.h. jede Befugnisabgrenzung führt zu einer entsprechenden Abgrenzung der Kompetenzen. Auf diese Weise wird für jede Aufgabe und jede Abteilung eine Instanz mit

57) Arbeitskreis Dr. Krähe, a.a.O., S. 21

genau umrissenen Anordnungsrechten festgelegt, so daß die Gefahr von Kompetenzüberschreitungen vermieden wird.

In der Literatur wird im allgemeinen nach drei Organisationsformen für die Aufgaben- und Befugnisabgrenzung unterschieden:

das Liniensystem
das Funktionssystem und
das Stabliniensystem⁵⁸⁾.

aa) Das Liniensystem ist dadurch gekennzeichnet, daß die Anordnungen jeweils von der Leitung des Unternehmens bis zu den untersten Stellen direkt den Betrieb durchlaufen. Alle Abteilungen sind in einer einheitlichen Anordnungsreihe gegliedert. Danach kann ein Untergebener nur von einem Vorgesetzten Weisungen empfangen.

Beim Liniensystem sind zwar alle Weisungsrechte zusammen mit der Verantwortung straff und klar festgelegt, die Einschaltung des Instanzenweges wirkt sich jedoch sehr zeitraubend aus, weshalb diesem System eine gewisse Schwerfälligkeit eigen ist.

Außerdem entsteht leicht eine Überlastung der leitenden Personen und damit zugleich eine Zersplitterung ihrer Aufmerksamkeit.

In der Praxis versucht man die Nachteile des Liniensystems dadurch wettzumachen, daß man neben der strengen Organisation der Anordnungswege eine weniger streng ausgerichtete Organisation für Vorschläge und Mitteilungen einrichtet.

ab) Das Funktionssystem wurde von Taylor für den technischen Betrieb als Funktionsmeisterprinzip entwickelt und läßt die straffe Gliederung der Weisungserteilung fallen. Der einzelne Mitarbeiter erhält demnach seine Anweisungen

58) Die Darstellung der drei erwähnten Organisationssysteme erfolgt hier nur in dem Umfange, als es für diese Arbeit erforderlich erscheint. Ausführliche Darlegungen sind in allen Lehrbüchern der Betriebswirtschafts- und Organisationslehre enthalten, so z.B. auch bei Fischer, G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Heidelberg 1957, S. 110 - 113.

von verschiedenen Stellen mit höherer Rangstufe und kann u.U. auch Anweisungen an andere Abteilungen geben. Disziplinarische Anordnungen müssen jedoch von einer Stelle ausgehen.

Das Funktionssystem birgt die große Gefahr einer Zersplitterung der Anordnungsbefugnisse in sich und kann zu einer gewissen fachlichen Spezialisierung führen.

ac) Das Stabliniensystem stellt bis zu einem gewissen Grad eine Verbindung der beiden bisher aufgezeigten Systeme dar. Neben den einzelnen Abteilungen werden sog. Stäbe gebildet, die mit Spezialkräften besetzt sind und deren Aufgabe es ist, die Geschäftsleitung in allen wichtigen Angelegenheiten zu beraten. Auch die Beratung durch außenstehende Sachverständige, wie Professoren, Wirtschaftsprüfer usw., ist zur Lösung von Sonderaufgaben möglich.

Die Stäbe "haben kein eigenes Anordnungsrecht, sondern sind praktisch fachlich spezialisierte Ratgeber der Leitung"⁵⁹⁾. Ähnlich äußert sich auch Fischer⁶⁰⁾: "Jedoch besitzen diese Stäbe kein unmittelbares Weisungsrecht anderen Stellen gegenüber".

Die Geschäftsleitung behält dadurch die Anordnungsgewalt selbst in Händen, wobei sie sich allerdings durch die Stabsabteilungen über die Entscheidungen beraten läßt.

Das Stabliniensystem behält das straffe Anordnungsprinzip der Linienorganisation bei. Es vermeidet aber den bürokratischen Instanzenweg und läßt die Eigenverantwortlichkeit der einzelnen Abteilungen bestehen. Auf der anderen Seite ermöglicht das System eine detaillierte fachliche Beratung der Leitung, die bei den heutigen spezialisierten Wirtschaftsverhältnissen oft unerlässlich ist.

b) Einheitlichkeit der Exekutive

Die vorher dargestellten Organisationsformen sind in der Praxis in vielfältigen Kombinationen und Variationen vor-

59) Vgl. Arbeitskreis Dr. Krähe, a.a.O., S. 26

60) Vgl. Fischer, G.: a.a.O., S. 112

zufinden. In industriellen Großbetrieben, die eine eigene Innenrevisionsabteilung besitzen, ist das Stabliniensystem als grundsätzliche Organisationsform anzutreffen. Die Interne Revision stellt darin eine Stabsabteilung dar, deren Aufgabe es ist, "Auge und Ohr" der Geschäftsleitung zu sein. Obwohl sie vielleicht die wichtigste aller innerbetrieblichen Stabsabteilungen ist, gelten für sie größtenteils dieselben Organisationsgrundsätze wie für die übrigen Stäbe. Infolgedessen müssen auch ihr grundsätzlich Exekutivvollmachten versagt bleiben.

Es ist letztlich das Ziel aller Organisationssysteme, die Durchleitung aller notwendigen Anordnungen in klarer und ungefärbter Form ohne Verzögerung von der weisungsgebenden zur ausführenden Dienststelle zu ermöglichen. Auch bei einer weitgehenden Delegation von Verantwortungsbereichen von den oberen zu den unteren Instanzen muß eine einheitliche Unternehmungsführung gewahrt bleiben, die eine rasche Anpassung an sich ändernde Markt- und Betriebsgegebenheiten erlaubt. Grundsätzlich sollen daher alle Anweisungen von den oberen Führungsinstanzen ausgehen. Im Interesse einer anpassungsfähigen Geschäftsführung und Geschäftspolitik darf keine Zersplitterung der Anordnungen zugelassen werden. Eine Zersplitterung der Exekutive könnte jedoch dann eintreten, wenn auch Stabsabteilungen mit Exekutivvollmachten ausgestattet wären. In diesem Falle ginge nicht nur der Geschäftsleitung, sondern auch den einzelnen Stabsabteilungen jeglicher Überblick verloren, und eine Koordination der Maßnahmen im Hinblick auf ein gemeinsames Ziel wäre unmöglich. Innerbetriebliche Vorschriften wären nutzlos, weil sie dauernd geändert werden könnten, und die Interne Revision sähe sich vor ein fast unlösbares Problem gestellt, wenn sie die Einhaltung von betrieblichen Richtlinien überprüfen müßte. Schließlich ist es ja gerade Sinn und Zweck der sog. Stabsabteilungen und der betriebseigenen Revision im besonderen, durch beratende Tätigkeit die Betriebsleitung nahe am betrieblichen Geschehen zu halten und ihr die notwendige Betriebsübersicht schnell und zuverlässig zu verschaffen.

c) Kontinuität der Exekutive

Eine Ausstattung der Stabsabteilungen mit Exekutivvollmachten würde das Stabliniensystem in gewisser Beziehung zu einem Funktionssystem mit all seinen Nachteilen abwandeln. Irrtümer und Ungenauigkeiten in der Anordnungsweitergabe wären die Folge, da sich das Personal nicht nur einem, sondern mehreren unmittelbar Weisungsbefugten gegenübergestellt sähe.

Auch in industriellen Großbetrieben muß der Grundsatz vorherrschen, daß jeder Mitarbeiter nach Möglichkeit nur einen unmittelbar weisunggebenden Vorgesetzten hat, damit eine gewisse Ausgeglichenheit in der Durchführung von angeordneten Maßnahmen gewährleistet bleibt.

Die Stabsabteilungen sind in der Regel auf ein gewisses Spezialgebiet ausgerichtet, und ihre Vorschläge und Empfehlungen entstehen hauptsächlich unter dem Gesichtspunkt einer fachlich spezialisierten Zielsetzung. Alle Vorschläge müssen infolgedessen von den zuständigen Leitungsinstanzen erst einmal auf die Interessen des Gesamt-Betriebes ausgerichtet und auf ihre Brauchbarkeit ausgewertet werden. Insbesondere ist zu überprüfen, ob die Anregungen der Stabsabteilungen überhaupt durchführbar oder ob sie so ausgefallen sind, daß ihre Anwendbarkeit den gesamten Betriebsablauf empfindlich stören würde. Direkte Weisungen der Stabsstellen wären daher meistens völlig einseitig ausgerichtet und würden damit einem kontinuierlich und gesamtbetrieblich ausgerichteten Anordnungswesen widersprechen.

Hinsichtlich der Innenrevision kann ausgeführt werden, daß sie sich insofern von anderen Stabsabteilungen abhebt, als sie einen überaus guten Überblick über das Betriebsgeschehen hat und ihre Anregungen und Vorschläge die Verhältnisse in der gesamten Unternehmung berücksichtigen. Unabhängig davon muß gefordert werden, daß auch der Internen Revision genauso wie den anderen Stabsabteilungen im Hinblick auf die Erhaltung von Einheit und Kontinuität im betrieblichen Anordnungswesen die Ausübung von Exekutivfunktionen grundsätzlich versagt bleiben muß.

3. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen

Bei der Schilderung der Nachteile der Internen gegenüber der externen Revision wurde bereits vermerkt, daß die sog. Betriebsblindheit eine große Gefahr für die Tätigkeit der Revisoren darstellt. Besonders die direkt aus dem Betrieb ausgewählten Innenrevisoren können, durch die lange Beschäftigung mit dem gleichen Stoff bedingt, leicht von einer Betriebsblindheit gegenüber Mängeln und Fehlerquellen befallen werden. Die Betriebsblindheit äußert sich in Bequemlichkeit, Abstumpfung, Erstarrung in Routine und Unfähigkeit zur Ausarbeitung von konstruktiven Neuerungen. Es gehört deshalb mithin zu den wichtigsten Aufgaben des Leiters der internen Revisionsabteilung, die Entstehung von Betriebsblindheit schon im Keime zu ersticken. Ein erstes Mittel, das jedoch noch nicht ganz ausreichend ist, stellt der zweckgerechte Prüferereinsatz dar, dem eine laufende Schulung und Weiterbildung der Revisoren in jeder erdenklichen Weise folgen muß.

Die Schulung kann durch Rundgespräche innerhalb des Revisorenkreises, durch den Besuch von Fortbildungskursen, Fachtagungen, Vorträgen, sowie durch laufendes Studium der neuesten Literatur auf betriebswirtschaftlichem Gebiete gefördert werden.

Eng mit dem Problem der Betriebsblindheit ist die Tatsache verbunden, daß eine langjährige Beschäftigung mit derselben Betriebsorganisation fast keinen oder nur noch einen geringen Erfahrungszuwachs mit sich bringt. Auch dann, wenn die Revisoren in einem dauernden Erfahrungsaustausch mit Kollegen von befreundeten Firmen stehen und darüber hinaus noch einer laufenden Schulung unterliegen, werden hauptsächlich ältere Kräfte die nötige Aufgeschlossenheit neuen Problemen gegenüber vermissen lassen. Diese rückständige und mitunter konservative Haltung wird in den Anregungen und Verbesserungsvorschlägen der betreffenden Personen offen zu Tage treten. Es erscheint infolgedessen fraglich, ob die Innenrevision, vertreten durch bestimmte Revisoren, immer in der Lage wäre, zur Beseitigung festgestellter Mängel die

bestmöglichen Anordnungen zu treffen. Insbesondere ist keine Gewähr dafür gegeben, daß die Anordnungen der Prüfer Maßnahmen darstellen würden, welche am neuesten Stand der Bürotechnik ausgerichtet sind. Überhaupt erscheint es höchst fragwürdig, ob ein Revisor, der von Betriebsblindheit befallen ist, alle Probleme, die der Neuordnung bedürfen, wirklich erfassen und überblicken kann. Das Fehlen von neuesten Erkenntnissen und Erfahrungen auf dem Gebiet der Revision und Organisation könnte sich bei einer direkten Weisungsbefugnis der Internen Revision allzu nachteilig auswirken und bestehende Mängel eher verschlimmern als beheben.

Die Beseitigung innerbetrieblicher Fehlerquellen und die laufend durchzuführenden Reorganisationsmaßnahmen erfordern oftmals umfangreiche und zeitraubende Vorarbeiten. Es müssen nämlich nicht nur Vorschläge ausgearbeitet, sondern diese auch in praktisch durchführbare Formen gebracht werden. Erst dann ist die Abgabe von Weisungen angebracht. Aufgabe der Organisationsabteilung muß es sein, die vorgelegten Feststellungen und Anregungen in organisationsmäßig durchführbare Formen zu bringen. Die Innenrevision muß vorher den Istzustand möglichst genau feststellen und - soweit sie zeitlich gesehen dazu in der Lage ist - aus ihrer Perspektive heraus geeignete Vorschläge unterbreiten. Das gleiche gilt auch für die Ausarbeitung von Vorschlägen zur laufenden Anpassung und Verbesserung der Betriebsorganisation.

Jede Betriebswirtschaft muß in sich den Drang nach Erhaltung und Verbesserung der bestehenden Organisationsformen tragen. Die betriebseigene Revision muß diesen Drang erhalten und immer neu anregen. Sie ist jedoch nur ein unmittelbar anregendes, aber keinesfalls ein anordnendes Organ. Es würde den Prinzipien und der Stellung der betriebseigenen Revision im Betriebe widersprechen, wenn sie auf Grund ihrer Prüfungsfeststellungen die nötigen Maßnahmen sofort anordnen könnte. Der gesamte organisatorische Aufbau und der Aufgabenbereich einer Revisionsabteilung sind auf eine überwachende und nicht auf eine anordnende Tätigkeit ausge-

richtet. Ihr Vorhandensein hat überwiegend vorbeugenden Charakter und ihre Prüfungsergebnisse sollen der Geschäftsleitung lediglich als Grundlage für spätere Anordnungen und Weisungen dienen.

Anders liegen die Dinge, wenn die Revisionsabteilung zugleich die Aufgaben einer Organisationsabteilung wahrnimmt. In diesem Falle muß die Revision bei festgestellten Mängeln Verbesserungsvorschläge bis zur Anordnungsreife ausarbeiten. Die Anordnungsbefugnis kann dabei sowohl bei der Unternehmensleitung, als auch bei der Revision selbst liegen, wobei zu bemerken ist, daß eine Revisionsabteilung, der nebenbei noch die Ausarbeitung sämtlicher organisatorischer Maßnahmen übertragen ist, nicht mehr als Stabsabteilung im eigentlichen Sinne angesehen werden kann. Daher haben auch die angeführten Merkmale einer echten Revisionsabteilung hier nur noch beschränkte Gültigkeit.

4. Aus persönlichen Gründen

Neben den bisher angeführten Motiven sind auch persönliche Beweggründe zu nennen, die eine Versagung von Weisungsbefugnissen an die Interne Revision empfehlenswert und zweckmäßig erscheinen lassen. Als "persönlich" sind die Gründe deshalb zu bezeichnen, weil sie im Verhältnis der Innenrevisoren zueinander, in der Zusammensetzung der Prüfungsteams und in der Tatsache, daß die Innenrevision ein Instrument der Nachwuchsschulung darstellt, begründet sind. Die folgenden Ausführungen sind zum großen Teil in einem zumindest mittelbaren Zusammenhang mit den Darstellungen über die eigentliche Unzumutbarkeit von Selbstkritik im internen Revisionswesen zu sehen. Da es sich hier jedoch um Beweggründe handelt, die allein in der Qualifikation und dem Stande der Revisoren liegen, erscheint eine getrennte Darstellung gerechtfertigt.

a) Das Verhältnis der Revisoren zueinander

In den Reihen der Innenrevisoren sind sehr viele Persönlichkeiten zu finden, die auf Grund ihrer Qualifikation an ein

weitgehend selbständiges Arbeiten gewöhnt sind. Der Leiter der Revisionsabteilung muß deshalb besondere Mühe und Sorgfalt darauf verwenden, alle Revisoren innerhalb der Abteilung auf ein gemeinsames Ziel auszurichten, ohne ihnen dabei die Selbständigkeit in Tun und Denken zu ver-
leiden.

Nicht selten wird es innerhalb des Revisorenkreises zu verschiedenen Auffassungen über gewisse im Verlaufe der Prüfungen auftretende Probleme kommen, falls diese gemeinsam diskutiert und besprochen werden. Derartige Diskussionen müssen aber insbesondere im Interesse des Nachwuchses angesetzt werden, da sie der Stärkung des Denk- und Beurteilungsvermögens dienen.

Es hat sich in der Praxis als zweckmäßig erwiesen, ein Prüfungsteam jeweils nach Möglichkeit nur mit zwei aufeinanderfolgenden Prüfungen desselben Arbeitsgebietes zu betrauen. Anschließend soll ein anderes Team eingesetzt werden.

Würde man nun der Innenrevision Weisungsbefugnisse zubilligen, so bestünde durchaus die Möglichkeit, daß ein nachfolgender Prüfer über die Maßnahmen seines Vorgängers grundsätzlich - ob zu Recht oder zu Unrecht, sei dahingestellt - andere Ansichten hegt. Wenn es sich hierbei auch um Fragen der Koordinierung der Revisionsabteilung handelt, so müßte dieser Sachverhalt doch im Prüfungsbericht angeführt werden. Die geprüfte Abteilung würde zumindest auf diese Weise über die mangelnde Übereinstimmung von Prüfer und Vorprüfer Kenntnis erhalten.

Der Vorprüfer und mit ihm die ganze Revisionsabteilung würden dadurch unter Umständen in ein schiefes Licht gesetzt, zumal dann, wenn die strittigen Anordnungen bei ihrem Erlass gegen den Willen der geprüften Abteilung durchgesetzt worden wären.

Durch eine entgegengesetzte Maßnahme seitens eines neuen Prüfers wäre das Verhältnis der Innenrevisoren untereinander stärksten Belastungen ausgesetzt.

Mit gutem Grund könnte es ein Vorprüfer als persönliche Spitze seines Nachfolgers auffassen, wenn dieser seine

früheren Maßnahmen kritisieren oder sogar durch neue ersetzen würde. Immerhin könnte dadurch beim Vorprüfer der Eindruck entstehen, daß ihn der Kollege bloßstellen wolle. Streitereien und Mißtrauen innerhalb des Revisorenkreises wären die Folge, und die Revanche würde bei gegebener Gelegenheit auf dem Fuße folgen.

Noch peinlicher würde die Situation dann werden, wenn ein Revisor sähe, daß sich Weisungen oder Handlungen seines Vorgängers offensichtlich als Fehlmaßnahmen erwiesen haben. Der Prüfer stünde dann vor der Wahl, sich u.U. die Feindschaft seines Kollegen zuzuziehen und der Geschäftsleitung unter gleichzeitiger Vornahme von Gegenmaßnahmen in seinem Bericht Mitteilung zu machen, oder aber aus falsch verstandenen Kollegialitätsprinzipien die Fehler seines Kollegen zu vertuschen und sich damit selbst der Kritik eines nachfolgenden Revisors auszusetzen.

Erst wenn man weiß, daß die Funktionsfähigkeit der Internen Revision am Ende auf der Qualifikation und der Zusammenarbeit der Innenrevisoren beruht, wird man die Forderung nach Versagung von Anordnungsbefugnissen an die Interne Revision verstehen.

b) Die Zusammensetzung des Prüfungsteams

Die unternehmenseigene Revision arbeitet in industriellen Großbetrieben heute fast ausschließlich im "Teamwork". Die Zusammensetzung der Teams wird vom Leiter der Revisionsabteilung vorgenommen und den jeweiligen Aufgaben angepaßt. Im allgemeinen setzt sich eine Revisionsgruppe aus dem Prüfungsleiter und etwa 1 bis 3 Mitarbeitern zusammen. Grundsätzlich trägt der Leiter des Teams die Verantwortung für den ordnungsgemäßen Ablauf der Prüfung. Die übrigen Revisoren sind dabei jeder einzeln für den Bereich, den er bearbeitet, verantwortlich. Der Leiter der Revisionsabteilung nimmt nur bei besonderen Anlässen an den Prüfungen teil.

Es wird nicht immer leicht sein, die richtige Personalauswahl für die einzelnen Teams zu treffen, damit Kompetenz-

streitigkeiten möglichst unterbleiben. Eine mangelhafte Zusammenarbeit durch andauernde Auseinandersetzungen innerhalb einer Gruppe muß sich insbesondere dann, wenn die Revision Anordnungsbefugnisse besitzt, äußerst nachteilig auf die Tätigkeit des Prüfungsteams auswirken. Dieser Tatbestand wird noch deutlicher, wenn man sich die jeweilige Zusammensetzung der Revisionsgruppen mit Allround-Prüfern, Spezialrevisoren und Prüfungsassistenten vor Augen hält. Eine Koordinierung der Weisungen wäre in diesem Falle mit sehr großen Schwierigkeiten verbunden und würde den Leiter des Prüfungsteams über Gebühr beanspruchen.

Die Prüfungsgruppen sind - abgesehen von den eigentlichen Revisoren - auch noch mit Assistenten und sonstigen in der Ausbildung befindlichen Personen besetzt, die man unter den Sammelbegriff Prüfungsassistenten zusammenfassen kann. Diese Mitarbeiter sind in der Regel noch zu wenig in die Materie eingearbeitet, so daß sie nicht in der Lage wären, wirksame Anweisungen zu treffen. Die Gefahr von unüberlegten und wenig sinnvollen Anweisungen durch diesen Personenkreis wäre zu groß, wenn man der Innenrevision generell ein Weisungsrecht zubilligen würde. Man könnte es den zu überprüfenden Mitarbeitern auch nicht zumuten, Anordnungen von ungenügend ausgebildeten Revisionsassistenten empfangen zu müssen.⁶¹⁾ Dadurch würde außerdem das hierarchische Prinzip durchbrochen werden.

Nach außen hin sind die Revisionsassistenten mit den gleichen Vollmachten wie die Revisoren ausgestattet. Innerhalb des Teams unterliegen sie jedoch den Anweisungen des Prüfungsleiters und bekommen ihre Aufgaben von diesem zugewiesen.

61) Blohm erwähnt die Möglichkeit des Einsatzes von Laien zur innerbetrieblichen Prüfung innerhalb eines Prüfungsteams, die zwar einen gesunden Menschenverstand, aber keine Spezialkenntnisse besitzen. Hier müßte sich eine Anordnungsbefugnis geradezu katastrophal auswirken.

c) Die Innenrevision als Instrument der Nachwuchsschulung

Die Revisionsabteilung kann heute als vorzügliche Ausbildungsstätte für Personen, die später einmal leitende Positionen einnehmen sollen, bezeichnet werden. In den USA ist es üblich, den Führungsnachwuchs eine gewisse Zeit in der Revisionsabteilung zu beschäftigen. Oftmals sind die leitenden Herren unmittelbar aus der Revisionsabteilung hervorgegangen.

Auch in Deutschland hat man erkannt, daß die Revisionsabteilung als Ausbildungsweg zur Heranbildung von geeigneten Nachwuchskräften für die oberen Leitungsinstanzen bestens geeignet ist. Sie ist die Stelle, von welcher der beste Einblick in das laufende Betriebsgeschehen gegeben ist und an der sich alle Probleme widerspiegeln, die für eine rationelle Betriebsführung maßgebend sind. Pfeiffer⁶²⁾ stellt erschöpfend alle jene Punkte zusammen, welche den Ruf der Internen Revision als vorzügliches Instrument der Nachwuchsschulung begründen. Aus seiner Darstellung sollen die wichtigsten Punkte herausgegriffen werden:

" a) Die Vielseitigkeit der Aufgabenstellung innerhalb der betriebseigenen Revision ermöglicht es dem Nachwuchs, einmal bereits vorhandene Spezialkenntnisse auf bestimmten Gebieten des innerbetrieblichen Rechnungswesens oder aber der betrieblichen Verwaltung zu vervollkommen. Zum anderen wird er in die Lage versetzt, sich bisher unbekannten Fachbereichen zuzuwenden und sich dadurch neue Kenntnisse zu erarbeiten.

b) Obwohl die Aufgaben innerhalb der Revisionsabteilung besonders dem innerbetrieblichen Bereich zugewandt sind, ist für ihre Lösung und Beurteilung vielfach eine Hinwendung zum außerbetrieblichen Raum notwendig.

62) Vgl. Pfeiffer, G.: Der Funktionsträger der betriebseigenen Revision, in "Der Betrieb" 1954, Heft 42, S. 870/871

- c) Die dieser Stabsstelle für den betrieblichen Bereich übertragenen Überwachungs- und Kontrollfunktionen verlangen von den hier Tätigen eine gründliche Vertiefung in den gesamten organisatorischen Aufbau des jeweiligen Unternehmens.
- d) Die direkte Unterstellung der Revisionsabteilung unter die Geschäftsführung ermöglicht es den hier Tätigen, erste Erfahrungen mit den Gedankengängen höchster Unternehmenspolitik zu machen.
- e) Der laufende Kontakt mit den versierten Angehörigen der Revisionsabteilung läßt neben der praktischen Tätigkeit eine Fülle von fachlichen und menschlichen Erfahrungen im Rahmen gedanklichen Austausches gewinnen.
- f) Die Beziehungen mit dem schaffenden Menschen in den einzelnen Funktionsbereichen während der innerbetrieblichen Untersuchungen ermöglicht es dem Nachwuchs, sich eine gründliche Menschenkenntnis anzueignen und ebnet ihm den Weg der menschlichen Sorgen und Probleme."

Eine Kritik der Maßnahmen der obersten Unternehmensleitung wird in den seltensten Fällen sachlich ausgerichtet sein, weshalb auch eine kritische Beurteilung der Anordnungen der Geschäftsleitung nur unter Vorbehalt als Revisionsaufgabe genannt wurde. Zwar wird bei der Prüfung der Auswirkung der von oben kommenden Maßnahmen eine Stellungnahme der Internen Revision erforderlich sein, die am Ende allerdings eine Kritik darstellen kann. Diese kann jedoch nur dann wirksam sein, wenn auch die leitenden Herren von der Objektivität der Innenrevision überzeugt sind und diese als neutrale Überwachungsstelle anerkennen.

Man sollte es dem Innenrevisor grundsätzlich ersparen, zu Anordnungen der Geschäftsleitung und dabei insbesondere zu Maßnahmen ehemaliger Revisoren, die inzwischen leitende Positionen bekleiden, eine direkte Stellungnahme

abgeben zu müssen. Eine derartige Auflage könnte den Revisor in schwere Konflikte bringen, da immerhin die Gefahr besteht, daß seine Äußerungen falsch ausgelegt werden und ihm persönliche und finanzielle Nachteile, die eine schlechte Belohnung für die bewiesene Aufrichtigkeit darstellen würden, einbringen.

Auf der anderen Seite wird sich eine kritische Beurteilung von Maßnahmen früherer Prüfer nicht gerade günstig auf deren Ansehen bei der Belegschaft auswirken, wenn diese Herren inzwischen selbst Führungskreisen angehören.

Nur bei völliger Entlastung von anordnenden Funktionen sind die erwähnten Nachteile zu vermeiden und die Interne Revision kann ungehemmt mit dem nötigen Rückhalt bei den Leitungsinstanzen tätig sein.

III. Mögliche Folgewirkungen der Versagung von Exekutive an die Innenrevision

Die Forderung, der Innenrevision grundsätzlich Weisungsbefugnisse zu versagen, wird letztlich im Interesse der Erhaltung von Unabhängigkeit und Objektivität im internen Revisionswesen erhoben. Das Fehlen von Exekutivvollmachten wird sich in der Regel jedoch nicht nur positiv, sondern auch negativ auf die Tätigkeit der Revision auswirken. Als Folgewirkung kann sich insbesondere eine gewisse Schwerfälligkeit in der Arbeitsweise und ein Mangel an ausreichender Information über das betriebliche Tagesgeschehen ergeben, wenn diesen möglichen negativen Auswirkungen nicht durch geeignete Gegenmaßnahmen entgegengewirkt wird.

1. Mangelnde Unterrichtung

a) Die Notwendigkeit ausreichender Informationen

Die umfassende, laufende und zeitgerechte Unterrichtung der betriebseigenen Revision über alle bedeutenden Betriebsvorgänge kann als eine wesentliche Voraussetzung für eine erfolgreiche Tätigkeit bezeichnet werden. Das Informationsrecht der Internen Revision muß unbeschränkt und

lückenlos sein. Ein Zuviel bedeutet Überlastung, ein Zuwenig Isolation.

Da die Innenrevision im allgemeinen jeglicher Anordnungsbefugnisse entbehrt, muß sie über die von den zuständigen Exekutivorganen erlassenen Maßnahmen bestmöglich unterrichtet sein. Eine Information in diesem Sinne ist nun dadurch erschwert, daß sich die Interne Revision auf Grund ihrer besonderen Aufgabenstellung nicht selbst die nötigen Informationen lückenlos verschaffen kann. Ihre objektive Grundhaltung könnte u.U. darunter leiden, wenn sie selbst mit den einzelnen Abteilungen zwecks Einholung von Informationen Verbindungen unterhalten würde.

Mit einer umfassenden Information seitens der einzelnen Abteilungen kann nicht gerechnet werden, da diese meist auch nur unzureichend über den laufenden Geschäftsgang unterrichtet sind oder aber den Prüfer absichtlich einseitig und falsch informieren würden.

Die Innenrevision ist in der Regel nicht in der Lage, das gesamte innerbetriebliche Rechnungswerk lückenlos zu durchleuchten. Durch eine zweckmäßige Auswahl der Prüfungsgebiete müssen deshalb besondere Schwerpunkte in der Prüfungstätigkeit geschaffen werden, die am laufenden Betriebsgebaren ausgerichtet sind. Eine Schwerpunktbildung kann jedoch nur dann sinnvoll sein, wenn die Revision über alle Vorkommnisse im Betriebe ausreichend unterrichtet ist. Insgesamt gesehen besteht also die Gefahr, daß die Interne Revision entweder zu spät und unzureichend oder aber überhaupt nicht über Planungen und Ereignisse, die für ihre Tätigkeit von Bedeutung sind, unterrichtet wird. In diesem Falle müßte sie sich isoliert und abgesondert fühlen, und die Möglichkeit, wirkliche Erfolge zu erzielen, wäre gering.

b) Maßnahmen zur optimalen Unterrichtung

Es ist in erster Linie Aufgabe des Leiters der Revisionsabteilung, durch geeignete Gegenmaßnahmen dafür zu sorgen, daß eine optimale Unterrichtung der Revisoren mit den neue-

sten Ereignissen trotz fehlender Exekutive sichergestellt wird. Blohm⁶³⁾ zählt für die praktische Durchführung einer optimalen Information vier Punkte auf, von denen zumindest drei erwähnenswert erscheinen und deshalb in dieser Darstellung sinngemäß übernommen werden.

Die Innenrevisoren können sich selbst weitgehend die nötigen neuesten Informationen verschaffen, indem sie regelmäßig ihre Erfahrungen, die sie bei ihrer Prüfungstätigkeit gesammelt haben, austauschen. Dies kann durch Aussprachen innerhalb des Revisorenkreises und durch eine systematische Auswertung aller Prüfungsberichte im Hinblick auf neueste Informationen und Richtlinien durch den Leiter der Revisionsabteilung erfolgen.

Eine andere Art, die Innenrevision laufend über das tatsächliche Betriebsgeschehen zu informieren, kann darin bestehen, daß man ihr zusätzlich solche Aufgaben erteilt, die eine Unterrichtung von selbst mit sich bringen, d.h. also, daß man ihr Nebenaufgaben überträgt. Hierbei wäre in erster Linie die Auswertung des angefallenen betrieblichen Zahlenmaterials zu statistischen Zwecken zu nennen.

Als letzte wäre noch die direkte Information durch die Unternehmensleitung selbst zu empfehlen. Dieser Weg kann als der gangbarste bezeichnet werden.

Die Leitungsinstanzen werden fortlaufend, meist in schriftlicher Form, über den Geschäftsgang und über alle wichtigen Geschäftsvorfälle fristgerecht und lückenlos unterrichtet. Dies geschieht durch kurze und übersichtliche Berichte sowie in Form von Schaubildern und Statistiken. In den meisten Betrieben werden Kopien dieser wertvollen Informationen unmittelbar auch an die Interne Revision zur Einsichtnahme weitergeleitet, sofern sie für diese von Bedeutung sind. Es ist zwar schwer zu beurteilen, welche Schriftstücke für die Revision wichtig sind, es können jedoch auch hier auf Grund von Erfahrungen Maßstäbe gefunden werden, die

63) Vgl. Blohm, H.: Die Innenrevision als Funktion der Leitung in Industriebetrieben, a.a.O., S. 47-50

eine richtige Auswahl gewährleisten.

Auch die Unternehmensleitung sollte die Innenrevision von ihren eigenen Maßnahmen, Vorschriften und Richtlinien laufend in Kenntnis setzen. Dasselbe gilt von Anweisungen, die von mittleren Leitungsinstanzen erlassen werden. Nötigenfalls müssen diese Dienststellen von der Unternehmensleitung angewiesen werden, die Innenrevision von allen eigenen Maßnahmen zu unterrichten.

Die regelmäßige Einschaltung der betriebseigenen Revision bei langfristigen Planungen hat sich ebenfalls als zweckmäßig für eine bestmögliche Information und für eine gute Zusammenarbeit zwischen Leitung und Revision erwiesen.

In der Praxis war keine der von Blohm entwickelten Methoden allein vorzufinden. In allen fortschrittlichen Revisionsabteilungen war jedoch die Tendenz vorherrschend, der Internen Revision die nötigen Informationen direkt von der Geschäftsleitung zukommen zu lassen, um sie jederzeit schnell und zuverlässig zu unterrichten.⁶⁴⁾

2. Ungenügende Auswertung

Das grundsätzliche Fehlen von Anordnungsbefugnissen kann die Arbeitsweise der Innenrevision sehr hemmen. Vor allen Dingen ist bei einer vollkommenen Trennung von anordnenden und prüfenden Organen eine gewisse Schwerfälligkeit in der Tätigkeit der Revision zu beobachten. Die Prüfungsberichte müssen nach ihrer Fertigstellung erst den betrieblichen Instanzenweg von der Revisionsabteilung über das Sekretariat zur Direktion durchlaufen. Dort werden sie den zuständigen Herren, denen die Innenrevision unterstellt ist, zur Einsichtnahme übergeben.

Es dauert eine gewisse Zeit, bis der Prüfungsbericht vom Prüfer gefertigt ist und vom Leiter der Revisionsabteilung durchgesehen und in Reinschrift geschrieben vorliegt.

64) Vgl. auch die Ausführungen von Blohm, H.: Die optimale Gestaltung des innerbetrieblichen Berichtswesens in "Neue Betriebswirtschaft" 1960, Heft 1, S. 1-3

Erst dann kann er in Umlauf gesetzt werden.

Die Leitung wird zeitlich gesehen nicht immer in der Lage sein, die eingehenden Berichte sofort durchzulesen, so daß nochmals mit einem gewissen Zeitaufwand gerechnet werden muß. Zieht man nun noch die Tatsache in Betracht, daß die erforderlichen Maßnahmen nach ihrer Besprechung erst den normalen Instanzenweg abwärts durchlaufen müssen, so kann zwischen dem Zeitpunkt der Prüfung und der Beseitigung festgestellter Mängel eine sehr große Zeitspanne liegen.

Weitere Verzögerungen können sich ferner dadurch ergeben, daß Kompetenzstreitigkeiten zwischen der Organisationsabteilung und den vorgeordneten Instanzen einerseits, sowie unter den oberen Leitungsinstanzen andererseits auftreten. Auch gilt es manchmal Widerstände der zu überprüfenden Abteilung gegen organisatorische Neuerungen zu bekämpfen und zu brechen. Der Innenrevisor selbst wird es oftmals als Nachteil empfinden, wenn er zwar einwandfreie Mängel im Betriebsablauf festgestellt hat, trotzdem aber nicht sofort anordnen kann, daß in Zukunft so oder so verfahren werden muß.

Je größer der Zeitraum zwischen der Prüfung und dem Erlaß der nachfolgenden Maßnahmen ist, desto schwerfälliger und zäher wird die Arbeitsweise der Internen Revision sein.

Äußerst nachteilig wird sich die Versagung von Anordnungsbefugnissen an die betriebseigene Revision dann auswirken, wenn ihre Prüfungsberichte von der Geschäftsleitung weder durchgesehen, geschweige denn ausgewertet werden. In diesem Falle unterbleiben die notwendigen Verbesserungen in der Betriebsorganisation völlig, und die festgestellten Fehlerquellen belasten die Leistungsfähigkeit der kaufmännischen Verwaltung weiterhin.

Ähnliches gilt auch dann, wenn die Interne Revision einer mittleren Leitungsinstanz unterstellt ist, der die Machtmittel fehlen, die Prüfungsergebnisse in die Tat umzusetzen.

Der Eifer und die Intensität, mit der die Revisoren ihre Aufgaben wahrnehmen, wird schnell erlahmen, sobald das

mangelnde Interesse an ihren Prüfungsberichten deutlich wird. Die Revisoren werden ferner mit Bitterkeit vermerken, wenn bestimmte Leitungsinstanzen bei Streitigkeiten zwischen der Revision und den einzelnen Betriebsabteilungen aus mangelnder Kenntnis der Prüfungsberichte wiederholt zu Gunsten der Abteilungen entscheiden.

Es muß mit aller Eindringlichkeit gefordert werden, daß die eingereichten Prüfungsberichte eingehend durchgesehen, ausgewertet und die nötigen Maßnahmen unverzüglich erlassen werden. Die Interne Revision kann die Durchsicht der Prüfungsberichte nur insofern erleichtern, indem sie diese möglichst aktuell gestaltet und in kurzer, aber dennoch umfassender und übersichtlicher Form abfaßt. Ein kleines Hilfsmittel kann die Beifügung eines sog. Kurzberichtes als erste Seite des eigentlichen Prüfungsberichtes sein.

IV. Die Verbindung von Innenrevision und Exekutive

Die bisher erarbeiteten Grundsätze weisen einwandfrei auf eine Lücke in der Arbeitsweise der Internen Revision hin. Eine Lücke, die dadurch entsteht, daß innerbetriebliche Stellung und Funktionen der betriebseigenen Revision eine grundsätzliche Versagung von Exekutivvollmachten erforderlich machen, daß damit aber u.U. eine Isolation und ein gewisses Maß an Schwerfälligkeit verbunden sein kann. Die Revision muß sich zur Wahrung ihrer Unabhängigkeit und damit ihres Vertrauens bei Belegschaft und Geschäftsleitung von jeder direkten Einflußnahme auf den laufenden Geschäftsablauf und von jeder Änderung der bestehenden Betriebsorganisation enthalten. Dadurch sind ihr aber jegliche Machtmittel zur Durchsetzung ihrer Forderungen und Erkenntnisse genommen. Auf diese Weise entsteht eine gewisse Kluft zwischen Beanstandungen und Anregungen der Internen Revision einerseits und der Exekutive andererseits, weshalb eine Verbindung von Revision und Exekutive unbedingt erforderlich ist.

Der Kernpunkt jeglicher wirksamer Revisionstätigkeit liegt also grundsätzlich darin, die rasche und gründliche Auswertung der Prüfungsberichte und die Durchführung von Verbes-

serungsmaßnahmen zu gewährleisten, ohne aber der Innenrevision Exekutivvollmachten gewähren zu müssen.

In der Praxis sind verschiedene Wege der Verbindung von Innenrevision und Exekutive in mehr oder minder kombinierter Form zu beobachten. So kann man grundsätzlich die Mitwirkung der Revision bei der Schlußbesprechung, der Ausarbeitung von Vorschlägen und die Überwachung ihrer Durchführung sowie die Abfassung eines sog. "Revisionsberichtes" durch die Geschäftsleitung und dessen Weitergabe an den Aufsichtsrat nennen.

1. Die Schlußbesprechung

Nach Beendigung jeder Prüfung, jedoch vor der endgültigen Erstellung des Prüfungsberichtes, findet eine Schlußbesprechung statt. Daran nehmen neben den Innenrevisoren auch der Abteilungsleiter und die zuständigen Sachbearbeiter der geprüften Dienststelle teil. In Ausnahmefällen wird noch der Leiter der Revisionsabteilung hinzugezogen. Wenn sich während der Prüfung größere organisatorische Mängel gezeigt haben, ist es ratsam, auch einen Vertreter der Organisationsabteilung zur Teilnahme an der Schlußbesprechung zu bitten.

Bei der Schlußbesprechung sollte das gesamte Prüfungsergebnis und nicht nur die negativen Feststellungen durchgesprochen werden. Dadurch wird den überprüften Mitarbeitern Gelegenheit gegeben, sich zu gewissen Punkten zu äußern und Gegenargumente vorzubringen. Es entspricht dem Gebot der innerbetrieblichen Fairness, daß grundsätzlich keine Namen genannt und keine negativen Tatbestände berichtet werden, die nicht vorher mit den kritisierten Mitarbeitern besprochen wurden.

Die Stellungnahme der Mitarbeiter soll in der Regel schriftlich erfolgen und möglichst umfassend und ausführlich sein. Rein formell gesehen kann sie auf zweierlei Art erfolgen.

Hauptsächlich in angelsächsischen Ländern arbeitet die Revision besonders bei gleichgelagerten Prüfungen mit Prüfungsbögen und mit genormten Arbeitspapieren. Darunter

befindet sich auch ein genormtes Formblatt für den vorläufigen Bericht des Prüfers. Dieses Formblatt ist derart untergliedert, daß zwei Drittel den Ausführungen des Prüfers zur Verfügung stehen, während ein Drittel jeder Seite der Stellungnahme der Mitarbeiter vorbehalten ist.⁶⁵⁾

Auf diese Weise können die Feststellungen des Revisors durch gute Gegenargumente angefochten und Korrekturen im endgültigen Prüfungsbericht erforderlich werden. Der Prüfer selbst wird durch die Rechtfertigungsmöglichkeit der Angestellten gezwungen, nur wirklich stichhaltige kritische Äußerungen zu treffen, da er bei jeder Schlußbesprechung diese Punkte näher erläutern muß.

Das erwähnte System ist in der Regel mit länger dauernden Sitzungen verbunden, es hat jedoch den großen Vorteil, daß die Stellungnahme der Belegschaft in klarer und eindeutiger Form sofort vorliegt und der Prüfer seinen endgültigen Bericht unter klaren Voraussetzungen abfassen kann, so daß sich spätere Auseinandersetzungen erübrigen.

In Deutschland wird die Schlußbesprechung vorwiegend in etwas anderer Form durchgeführt. Der Prüfer erstattet seinen vorläufigen Bericht und gibt der geprüften Dienststelle Gelegenheit, sich zu allen Punkten zu äußern. Das abschließend zu erstellende Protokoll umfaßt die behandelten Probleme und Beanstandungen sowie die dagegen vorgebrachten Einwendungen. Durch die Unterschriften der Prüfer und des Leiters der geprüften Abteilung werden die Prüfungsfeststellungen anerkannt.

Da bei Anwendung dieses Systems eine präzise Stellungnahme im allgemeinen fehlt, sollte man allen Abteilungen generell zur Auflage machen, nach Eingang des endgültigen Berichtes nochmals zu den Beanstandungen schriftlich Stellung zu nehmen. Praktisch kann dies etwa in der Form vor sich gehen, daß bei der Auswertung des Berichtes durch die zuständigen Organe ein sog. "Auswertungsbogen" angelegt wird,

65) Siehe hierzu Staks, H.: Die Anlage und Zweckmäßigkeit von Arbeitspapieren bei Jahresabschlußprüfungen, Düsseldorf 1955

welcher die angetroffenen Mängel und die Maßnahmen zu ihrer Beseitigung enthält und dem Bericht beigelegt wird. Die Dienststellen müssen dann innerhalb einer bestimmten Frist - meist 5 bis 8 Tage - Erklärungen darüber abgeben, ob noch irgendwelche Einwendungen gegen die Feststellungen im Prüfungsbericht bestehen. Ferner ist anzugeben, ob die angeführten Verbesserungsvorschläge durchführbar sind; bei ihrer Ablehnung sind die entsprechenden Gründe, die zur Ablehnung führen, anzugeben.

Der ausgefüllte Auswertungsbogen geht an die Geschäftsleitung zurück und wird anschließend in die Dauerprüfungskartei der Innenrevision eingeordnet.

2. Die Ausarbeitung von Vorschlägen und die Überwachung ihrer Durchführung

Die betriebseigene Revision wird oftmals aus ihrer Tätigkeit heraus geradezu zur Abgabe von Anregungen und Empfehlungen gezwungen, denn von den Revisoren wird in erster Linie eine positive Kritik erwartet. Eine Kritik kann jedoch nur dann wirklich positiv sein, wenn sie mit einem Vorschlag verbunden ist, wie eine Tätigkeit wirtschaftlicher gestaltet werden kann. Ein Vorschlag gibt zwar einen Weg zur besseren Ausführung an, erwartet aber keine unbedingte Gefügsamkeit in seiner Durchführung, sondern überläßt die Wahl zwischen den verschiedenen Ausführungen der Entscheidung der zuständigen Exekutivorgane. Empfehlungen und Vorschläge haben deshalb rein beratenden Charakter.

Der Revision kann darüber hinaus die Ausarbeitung von Vorschlägen von Fall zu Fall übertragen werden. Wenn z.B. spezielle betriebswirtschaftliche und organisatorische Probleme zu bearbeiten sind, sollte der Gesamtüberblick und die durch die Prüfungen erworbenen Sachkenntnisse der Revisoren derart genutzt werden, daß wenigstens ihr Rat zu den betreffenden Neuordnungsmaßnahmen eingeholt wird. Die konstruktive Mitarbeit bei der Lösung schwieriger Probleme wird die Innenrevisoren zugleich selbst anregen, alle ihre Handlungen und Gedanken unmittelbar an der Wirklichkeit des Betriebslebens auszurichten, um nicht in "grauer

Theorie" zu erstarren.

Die Abgabe von Vorschlägen kann freilich auch mit gewissen Gefahren verbunden sein. Diesbezüglich schreibt Blohm:⁶⁶⁾

"Freilich muß man sich darüber im klaren sein, daß gerne versucht wird, für einen Vorschlag der Revision, auch wenn dieser durch die zuständige Exekutivstelle realisiert wird, zumindest wenn die Maßnahmen sich nicht bewährt haben, die Innenrevision verantwortlich zu machen. Es ist aber trotzdem für die Revision leichter, objektiv zu bleiben, wenn sie die Maßnahmen nur vorgeschlagen hat, als wenn sie diese vielleicht sogar gegen den Willen der zuständigen Stellen der Linienorganisation selbst angeordnet hat. Auf Vorschläge und Anregungen der Revision sollte man nicht verzichten, um nicht wertvolle Erfahrungen der Prüfer brach zu legen. Auch würde der Verzicht auf jeden positiven Beitrag der Hausrevision letztere zu sehr in eine negative nur kritisierende Grundhaltung hineinzwingen."

Sielaff⁶⁷⁾ geht noch einen Schritt weiter und berichtet, daß die Betriebsleitung vielfach die Innenrevision beauftragt, ein Großteil der innerbetrieblichen Anordnungen selbst zu verfassen, um einen einheitlichen Stil und eine einheitliche Richtung in das betriebliche Anordnungswesen zu bekommen. Alle Stellen, die Verordnungen oder Verfügungen, die über ihren Arbeitsbereich hinausgehen, abfassen wollen, haben sich dann an die Revision zu wenden, die diese Angelegenheiten bearbeitet und die entsprechenden Weisungen veröffentlicht. Die gleichen Voraussetzungen

66) Vgl. Blohm, H.: Die betriebseigene Revision als Führungsinstrument, in: Festschrift für O.R. Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 264

67) Vgl. Sielaff, M.: Grundlagen der Innenrevision im Industriebetrieb, ihre Grundsätze, ihr Wesen und ihr Arbeitsgebiet, Dissertation, Berlin 1949; die angeführte Dissertation lag dem Verfasser dieser Arbeit lediglich in Form eines Auszuges vor, so daß einzelne Gedanken nur sinngemäß übernommen werden konnten

gelten für den betrieblichen Umlauf-Schriftverkehr. Die Interne Revision erhält auf diese Weise auch von Mißständen Kenntnis, die nicht unmittelbar durch Prüfungen aufgedeckt werden können.

Bei der Ausarbeitung von innerbetrieblichen Maßnahmen hat die Innenrevision außerdem die Möglichkeit, ihre eigenen Ansichten durchzusetzen und besitzt damit zweifellos eine "de-facto-Anordnungsbefugnis".

Die Innenrevision muß - unabhängig davon, in welchem Umfang sie bei der Ausarbeitung von Vorschlägen und Anregungen eingeschaltet ist - trotzdem auf die genaue Durchführung der angeordneten Maßnahmen achten. Bereits bei der Ausarbeitung des Prüfungsberichtes muß geprüft werden, ob die betreffenden Abteilungen auf Grund ihrer Vollmachten in der Lage sind, etwaige Mängel selbst zu beseitigen, oder ob sie dazu der Genehmigung höherer Instanzen bedürfen.

Die Innenrevision erhält auf Grund des Auswertungsbogens von den angeordneten Maßnahmen Kenntnis. Markante Punkte des Auswertungsbogens werden sofort in der Prüfungskartei vermerkt, so daß der nächste Prüfungsplan möglichst elastisch und praxisnah aufgestellt werden kann.

Vor Beginn einer folgenden Prüfung sieht der Prüfer die Dauerakten ein und nimmt sie zur weiteren Vervollständigung mit. Er kann dadurch genau verfolgen, ob die früher angeordneten Maßnahmen inzwischen tatsächlich durchgeführt worden sind und ob sie sich als zweckmäßig erwiesen haben. Ein wesentlicher Abschnitt des neuen Prüfungsberichtes wird sich dann mit diesen Punkten befassen, hauptsächlich aber unter Umständen damit, warum vorher erlassene Weisungen noch nicht beachtet wurden.

3. Der "Revisionsbericht"

Ein weiteres System der Verbindung von Revision und Exekutive im industriellen Großbetrieb stellt der sog. "Revisionsbericht" dar. Dieser Weg ist allerdings nur bei den

Gesellschaften gangbar, die einen Aufsichtsrat oder ein anderes Organ zur Überwachung der Geschäftsführung besitzen.

Der Revisionsbericht ist nicht mit dem Prüfungsbericht zu verwechseln, sondern stellt einen Bericht des Vorstandsmitgliedes, dem die Revision unmittelbar unterstellt ist, dar.

Der Revisionsbericht kann viertel- oder halbjährlich erstellt werden und beinhaltet Angaben über die Tätigkeit der Internen Revision im allgemeinen und die vom Vorstand oder anderen Exekutivorganen auf Grund der Prüfungsergebnisse gezogenen Folgerungen. Weiterhin sind in den Revisionsbericht der allgemeine Prüfungsstand der einzelnen Betriebsabteilungen sowie besondere, während der Prüfungen zutage getretenen Probleme und ihre Lösung in kurzer und übersichtlicher Form aufzunehmen.

Der Revisionsbericht geht dem Aufsichtsratsvorsitzenden unmittelbar zu und wird entweder in den gemeinsamen Sitzungen von Vorstand und Aufsichtsrat oder aber vom Aufsichtsrat allein behandelt.

Es besteht ferner die Möglichkeit, zuweilen den Leiter der Revisionsabteilung um Auskunft über die Richtigkeit der Angaben im Revisionsbericht zu bitten und mit ihm wesentliche Punkte zu besprechen. Bei dieser Gelegenheit kann der Aufsichtsrat auch über besondere Angelegenheiten der Revisionsabteilung in Kenntnis gesetzt werden.

Der Revisionsbericht gibt Gewähr dafür, daß die Prüfungsberichte ordnungsgemäß ausgewertet und die erforderlichen Maßnahmen veranlaßt werden, ohne daß der Revision Exekutivvollmachten zugestanden werden müssen. Gleichzeitig kann der Aufsichtsrat durch regelmäßige Anforderung und Durchsprache der Revisionsberichte seinen allgemeinen Überwachungsaufgaben wenigstens zum Teil Genüge leisten. Es sei jedoch nicht verkannt, daß bei diesem System große Anforderungen an das Verantwortungsbewußtsein des Leiters der Revisionsabteilung gestellt werden müssen. Trotzdem

erscheint der angeführte Weg wesentlich zur einwandfreien Verbindung von Revision und Exekutive beizutragen und weiterer Überlegungen wert zu sein.

V. Probleme bei der Ausstattung der Innenrevision mit Exekutivvollmachten

1. Die Voraussetzungen

Die angeführten Wege und Systeme zur zweckmäßigen Verbindung von Revision und Exekutive erscheinen in der betrieblichen Praxis nicht immer als ausreichend und nicht in allen Fällen als gangbar. Für bestimmte Situationen ist eine direkte Verbindung in der Form, daß man der betriebs-eigenen Revision Weisungsbefugnisse zubilligt, durchaus denkbar. So schreibt z.B. Grun:⁶⁸⁾

"Da sie als prüfendes Organ bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten über den kaufmännischen Abteilungen steht, ist es möglich, daß sie ein allerdings begrenztes Weisungsrecht in Anspruch nehmen kann, wenn dadurch die Mißstände sofort abgestellt werden. Von der Anwendung des Weisungsrechtes sollte sehr sparsam Gebrauch gemacht werden. Ist es nicht in der Verwaltungsanweisung für die Revisionsabteilung verankert, sollte man es nur dann anwenden, wenn die besondere Situation dazu zwingt. Die angeordneten Maßnahmen müssen dann nachträglich von der Geschäftsleitung sanktioniert werden."

Prüft man nun die Frage, ob der Innenrevision unbedingt und in jedem Falle Anordnungsrechte versagt werden müssen, so kann man ohne weiteres aus den früher angeführten Gründen ableiten, daß diese nicht zutreffen, wenn Verstöße gegen klar gesetzte Normen vorliegen. Entdeckt die Revision, daß klar vorgegebene Richtlinien, die keinen Spielraum für irgendwelche Gestaltungsmöglichkeiten geben, von den Mitarbeitern nicht strikt eingehalten werden,

68) Vgl. Grun, H.: a.a.O., S. 51

so ist nicht einzusehen, warum der Prüfer die Mißstände nicht sofort abstellen soll.

Ein Beispiel soll diesen Tatbestand erläutern:

Wird bei der Prüfung der Anlagenbuchhaltung festgestellt, daß Anlagenkarteikarten fehlen oder entgegen den gesetzlichen Bestimmungen und entgegen den ausdrücklichen Anordnungen der Geschäftsleitung falsche Abschreibungssätze verwendet werden, so kann man dem Revisor eigentlich ohne größere Bedenken ein Weisungsrecht zubilligen. Die Gefahr, daß er sich später widersprechen muß, besteht nicht, da die Normen eindeutig sind. Ein Verstoß gegen das Prinzip der Einheitlichkeit und Kontinuität der Exekutive ist auch nicht gegeben, da ja nur die Einhaltung und Durchsetzung bereits vorgegebener Normen beabsichtigt ist.

Es entfallen also nicht nur fast alle Nachteile einer Übertragung von Exekutivvollmachten an die betriebseigene Revision, sondern es entstehen auch eine ganze Reihe von Vorteilen. So wird ein Übelstand unverzüglich abgestellt und dadurch die Auswertung außerordentlich erleichtert. Gleichzeitig wird die Durchsetzung der Prüfungsvorschläge entbürokratisiert.

Für eine Übertragung von Anordnungsbefugnissen an die Interne Revision spricht hauptsächlich die Tatsache, daß dann wirklich etwas geschieht, d.h., daß festgestellte Fehlerquellen sofort abgestellt werden. Weiterhin hat besonders in dezentralisierten Großbetrieben die unternehmenseigene Revision die beste Gesamtübersicht und ist deshalb am ehesten befähigt, die notwendigen Anordnungen ohne Einschaltung eines langwierigen Instanzenweges zu erlassen.

Der Verfasser dieser Arbeit hat lediglich zwei Revisionsabteilungen angetroffen, deren Revisoren ein begrenztes Weisungsrecht zugestanden wurde. Bezeichnenderweise handelte es sich dabei um zwei Unternehmungen, die räumlich und funktionsmäßig stark dezentralisiert waren.

Beide Revisionsabteilungen waren zentral aufgebaut und

hatten mehrere Außenstellen in ihren Prüfungsbereich mit einzubeziehen. Als Beweggrund für die Ausstattung mit Exekutivvollmachten wurde in der Hauptsache angegeben, daß bei dezentralisierten Betriebsstätten die Einschaltung des Instanzenweges zur Beseitigung bestehender Mißstände zu langwierig sei. Überhaupt konnte in verschiedenen Gesprächen der Eindruck gewonnen werden, daß man in Unternehmungen mit mehreren räumlich und funktionsmäßig dezentralisierten Zweigbetrieben eher dazu geneigt ist, der Innenrevision Anordnungsbefugnisse zuzugestehen, zumal dann, wenn eine zentrale Revisionsabteilung vorhanden ist. So berichtet z.B. Blohm⁶⁹⁾, daß manchmal auch Tankstellenrevisoren unmittelbare Exekutivvollmachten besäßen, um bei groben Verstößen gegen innerbetriebliche Richtlinien sofort eingreifen zu können.

Zusammenfassend kann ausgeführt werden, daß der Grundsatz der Versagung von Anordnungsbefugnissen an die Revision in gewissen Fällen durchbrochen werden kann. In welchen Fällen und bis zu welchen Grenzen Ausnahmen von diesem Grundsatz zu machen sind, hängt von dem Aufbau eines Unternehmens bzw. vom Ermessensspielraum der einzelnen Anordnungen ab. Je größer der Ermessensspielraum ist, desto weniger ist man geneigt, der Innenrevision Anordnungsbefugnisse zuzubilligen. Andererseits kann man feststellen, daß eine direkte Verbindung von Revision und Exekutive vorwiegend bei räumlich und funktionsmäßig dezentral aufgebauten Industriebetrieben begünstigt wird.

Ansatzpunkte zu einer Durchbrechung des Grundsatzes, an Überwachungsorgane keine Exekutivvollmachten zu übertragen, sind bereits dann gegeben, wenn die Innenrevision in stärkerem Maße zur Abgabe von Vorschlägen aufgefordert und zur Ausarbeitung von innerbetrieblichen Richtlinien herangezogen wird. Die Interne Revision besitzt in diesem Falle eine de-facto-Anordnungsbefugnis, da sie bei der Abgabe von Empfehlungen und Anregungen und noch mehr bei

69) Vgl. Blohm, H.: Die Innenrevision als Funktion der Leitung in Industriebetrieben, a.a.O., S. 38

der Ausarbeitung von internen Vorschriften ihre eigenen Ansichten hinreichend vertreten und dabei Einfluß auf das Betriebsgebaren nehmen kann.

Genauer besehen heißt das also, daß der Innenrevision im Interesse der Erhaltung von Unabhängigkeit und Objektivität Exekutivvollmachten im weitesten Sinne versagt bleiben müssen. Trotzdem kann sie de facto gewisse Anordnungsbefugnisse besitzen, wenn ihre Stellung im Betriebe und ihr Rückhalt bei den Leitungsinstanzen so hervorragend ist, daß allein schon ihr Vorhandensein bestimmte Handlungen bewirkt.

In der Praxis liegt vor allen Dingen dann eine de-facto-Weisungsbefugnis vor, wenn die Innenrevision maßgebend bei der Abfassung innerbetrieblicher Vorschriften beteiligt ist.

Die Bestimmung und Festlegung von Exekutivvollmachten für die Revision bedarf eingehender Erörterungen. Die Anordnungsbefugnisse müssen in möglichst umfassender, präziser und klarer Form in den Revisionsrichtlinien festgelegt sein, daß bei den Prüfern keine Zweifel über die Voraussetzungen ihrer Anwendbarkeit bestehen. Die Ausarbeitung einer Musterdienstanweisung für alle Situationen ist allerdings nicht möglich, jedes Eingreifen der Internen Revision muß vielmehr zu einem großen Teil in das verantwortungsbewußte Ermessen der Prüfer gestellt werden.

In der Regel sollte die Ausübung von Exekutivvollmachten an folgende Grundvoraussetzungen geknüpft sein:

a) Offenbare Mißstände

Es müssen offenbare Mißstände vorliegen, wenn der Prüfer anordnend eingreifen will. Welche Tatbestände dieser Begriff umfaßt, richtet sich nach den speziellen Gegebenheiten des Einzelfalles. Wann ein Mangel als schwerwiegend anzusehen ist, muß der Revisor selbst auf Grund seiner Erfahrungen und seines Prüfungsempfindens entscheiden.

Unter offenbaren Mißständen sind besonders absichtliche oder auch unbewußte schwere Verletzungen gegen festgesetzte

Normen und Richtlinien, schwere Verstöße gegen die Betriebsordnung oder Untreuehandlungen zu verstehen. Auch schwerwiegende Mängel und Fehlerquellen in der Betriebsorganisation fallen darunter. Die Mißstände müssen eindeutig erkennbar und schwerwiegend im Hinblick auf die Sicherung und Erhaltung des Betriebes sein.

b) Schädigung des Betriebes

Mit den festgestellten Mängeln müssen schon entstandene oder drohende Schäden für das gesamte Betriebssystem oder einzelner Teile desselben verbunden sein. Es ist nicht erforderlich, daß bereits irgendwelche Schadensereignisse eingetreten sind, sondern zum Eingreifen des Revisors genügt allein schon die Tatsache, daß dadurch ein drohender Schaden abgewendet wird, der besonders dann entstehen könnte, wenn der Zeitraum zwischen der Feststellung der Schadensursache und dem Zeitpunkt des frühestmöglichen wirkamen Eingreifens zu groß wäre.

Die Feststellung, ob ein Schaden droht, muß in das verantwortungsbewußte Ermessen des Prüfers gestellt werden. Seine Gegenmaßnahmen müssen so wirksam sein, daß dadurch den Mißständen wenigstens momentan Einhalt geboten wird.

c) Einhaltung des Instanzenweges unzweckmäßig

Die Anwendung von Exekutivvollmachten durch die unternehmenseigene Revision bedarf schließlich noch der Voraussetzung, daß die Einhaltung des offiziellen betrieblichen Instanzenweges zur Bereinigung offener Mißstände zu langwierig wäre. Namentlich bei räumlich und verantwortungsmäßig stark dezentralisierten Unternehmen könnten Fehlerquellen durch das Einschalten eines mehr oder minder schwerfälligen Exekutivapparates erst nach längerer Zeit beseitigt werden. Besonders bei Abteilungen, die in unmittelbare Verbindung mit den Kunden treten, erscheint jedoch bei festgesetzten Organisationsmängeln ein sofortiges Handeln und eine schnelle Abhilfe im Interesse des Gesamtbetriebes unbedingt notwendig.

Das Einhalten des Instanzenweges ist auch dann als zu langwierig anzusehen, wenn die zuständigen leitenden Herren nicht zu erreichen sind, eine sofortige Entscheidung aber unerlässlich ist. Auch hier ist dem Ermessen des Revisors ein weiter Spielraum gesetzt.

2. Verfahren der Exekutive

Die Ausübung von Exekutivvollmachten durch die Interne Revision soll in einheitlicher Weise erfolgen. Von der Geschäftsleitung sind deshalb im Einvernehmen mit dem Leiter der Revisionsabteilung genaue Verfahrensvorschriften festzulegen. Neben der Benennung der Personen, die zur Abgabe von Maßnahmen im Namen der Revision befugt sind, müssen die Revisionsrichtlinien auch Angaben darüber enthalten, in welcher Form eventuelle Anordnungen zu treffen sind und welchen Umfang diese haben dürfen.

Die nachfolgenden Ausführungen sind als kleine Anregung für den Teil der Revisionsrichtlinien, der sich mit der Ausübung von Exekutivvollmachten durch die Interne Revision befaßt, gedacht.

a) Personen

Grundsätzlich wird man nicht jeden Revisor bevollmächtigen, irgendwelche Anordnungen zu erlassen. Weisungsbefugnisse stehen meistens einem Prüfungsteam als Ganzem zu. Der Leiter einer Prüfgruppe ordnet stellvertretend für das gesamte Team die notwendigen Maßnahmen an. Diese sind vorher unter den Revisoren eingehend zu besprechen und abzustimmen. Schwierigkeiten können sich hierbei jedoch dann ergeben, wenn die Meinungen innerhalb des Teams über Wert und Wirkung vorgesehener Maßnahmen stark auseinandergehen. Es wird infolgedessen immer empfehlenswert sein, den Leiter der Revisionsabteilung um eine Entscheidung zu bitten, wenn tiefergehende Meinungsverschiedenheiten unter den Revisoren eines Prüfungsteams bestehen.

Ein Erlaß von Weisungen kann ferner von der Erlaubnis des Leiters der Revisionsabteilung abhängig gemacht werden.

Schließlich wäre noch der Fall denkbar, daß allein der Leiter der Internen Revision befugt ist, im Namen der Revision irgendwelche Anordnungen zu treffen.

Würde der Leiter der Revisionsabteilung - was in der Praxis sehr selten vorkommt - dem Vorstand angehören, so wären die Maßnahmen, die er im Namen der Revision anordnet, zugleich als Maßnahmen der Geschäftsleitung anzusehen. Es wäre in diesem Falle allerdings fraglich, ob dadurch wirklich eine Auflockerung eines schwerfälligen Exekutivapparates und eine Verkürzung des innerbetrieblichen Instanzenweges erreicht werden könnte. Es ist nämlich zu berücksichtigen, daß die Dinge vom Schreibtisch aus manchmal völlig anders gesehen werden, als sie sich in Wirklichkeit bei den Sachbearbeitern abspielen. Es empfiehlt sich deshalb, dem Leiter einer Prüfgruppe grundsätzlich die Ausübung von Anordnungsbefugnissen zu überlassen und unter Umständen eine vorherige Zustimmung oder wenigstens eine nachträgliche Benachrichtigung des Leiters der Revisionsabteilung vorzuschreiben.

b) Form und Umfang

Die Anordnungen der Innenrevision können in mündlicher oder in schriftlicher Form erlassen werden. Zunächst wird die mündliche Form angebracht sein. Sie gibt Gelegenheit, die vorgesehenen Maßnahmen kurz mit den Sachbearbeitern zu besprechen und in allen Phasen zu durchleuchten. Zweifelsfragen können dabei unmittelbar geklärt und beantwortet werden. Nach der mündlichen Abgabe ist allerdings eine nachträgliche schriftliche Festlegung der angeordneten Maßnahmen zumindest in Form einer kleinen Aktennotiz unbedingt zu empfehlen. Eine schriftliche Fixierung dient der Sicherheit des Prüfers gegenüber Geschäftsführung und Belegschaft. Zu oft könnte es sonst vorkommen, daß eine Weisung als solche oder ihr Inhalt später bestritten oder anders dargestellt wird.

Eine genaue Niederschrift ist besonders dann zu empfehlen, wenn ein Eingreifen der Revision auf Grund personeller Un-

zulänglichkeiten erfolgt. Die gemäßregelten Mitarbeiter dürfen keine Gelegenheit erhalten, die eigenen Fehler später zu bestreiten oder auf den Prüfer abzuwälzen. Zur völligen Sicherheit läßt man die schriftliche Fassung der Maßnahmen von den zuständigen Abteilungsleitern zum Zeichen der Kenntnisnahme unterschreiben.

Eventuelle Anordnungen der betriebseigenen Revision dürfen nur für den Bereich abgegeben werden, auf den sich die Prüfung bezieht. Art und Umfang der Weisungen müssen auf die zutage getretenen Mißstände ausgerichtet sein und in etwa deren Umfang entsprechen.

Fraglich ist es allerdings, ob der Revision in Ausnahmefällen auch das Recht zustehen soll, Mitarbeiter vom Dienst zu suspendieren. Diese Frage muß zumindest in den Fällen, in denen keine strafbaren Handlungen vorliegen, klar verneint werden. Die Innenrevision sollte so wenig wie möglich mit den übrigen Belegschaftsmitgliedern in Verbindung treten und sich zur Aufrechterhaltung ihrer Neutralität jeder direkten Einflußnahme auf personelle Angelegenheiten enthalten. Im übrigen ist es allein Sache der Geschäftsleitung, der Personalabteilung oder auch der einzelnen Betriebsabteilungen, über die Einstellung und Entlassung von Mitarbeitern zu entscheiden und zwar auch dann, wenn seitens der Revision schwere Bedenken gegen die ordnungsgemäße Tätigkeit gewisser Angestellter und Arbeiter erhoben werden.

Die Anordnungen der unternehmenseigenen Revision stellen lediglich Sofortmaßnahmen dar. Infolgedessen darf man auch keine bis ins letzte ausgearbeiteten Arbeitsablaufpläne von ihr erwarten. Die Interne Revision will lediglich schwerwiegende Mißstände solange abstellen, bis ihre endgültige Beseitigung durch Maßnahmen der zuständigen Exekutivorgane sichergestellt ist.

c) Vorläufiger Charakter der Anordnungen

Es klang bereits an, daß alle Weisungen der Innenrevision

nur vorläufigen Charakter tragen. Sie haben nur so lange Gültigkeit, bis die Unternehmensleitung davon Kenntnis erhalten hat und ihren Inhalt billigt oder nicht. Jedes Eingreifen der Internen Revision muß deshalb mit einer baldmöglichen Benachrichtigung der zuständigen Leitungsorgane und mit der Bitte um Nachgenehmigung der angeordneten Maßnahmen verbunden sein. Meistens geschieht dies in Form eines Kurzberichtes.

Eine Nachgenehmigung der angeordneten Maßnahmen sollte in all den Fällen, in denen Weisungen von größerer Reichweite erlassen wurden, von den zuständigen Exekutivorganen eingeholt werden. Die nachträgliche Genehmigung der abgegebenen Weisungen entlastet den einzelnen Prüfer von der Verantwortung über die Zweckmäßigkeit und Richtigkeit der Maßnahmen und gibt ihm wieder die Möglichkeit, frei und unbeeinflusst seinen weiteren Tätigkeiten nachzugehen. Durch die Tatsache, daß alle Anordnungen der unternehmenseigenen Revision nur vorläufigen Charakter tragen, sind die Revisoren zugleich angehalten, nur in besonders dringlichen und klar gelagerten Fällen von ihren Anordnungsbefugnissen Gebrauch zu machen.

3. Besondere Gesichtspunkte bei Unterschlagungen und sonstigen Veruntreuungen

a) Durch die Mitarbeiter

Die Interne Revision führt im Rahmen ihrer allgemeinen Prüfungshandlungen in regelmäßigen Zeitabständen vorbeugende Prüfungen im Hinblick auf eventuelle dolose Handlungen durch. Sie wendet dabei der Aufdeckung von Fehlbeständen und der Überprüfung von vermuteten oder offen zutage getretenen Differenzen ihr besonderes Augenmerk zu. Die Revision kann hauptsächlich bei Kassenprüfungen und bei der Überprüfung des gesamten Zahlungsverkehrs sowie bei der Prüfung der Warenbestände und des Warenverkehrs auf

strafbare Handlungen der Mitarbeiter stoßen.⁷⁰⁾

Es ist auch möglich, daß die Revisionsabteilung bei begründeten Verdachtsmomenten mit der Aufdeckung vermuteter Unterschlagungen beauftragt wird. Sie kann ferner bei schon festgestellten Untreuehandlungen mit deren Untersuchung und Aufklärung in allen Einzelheiten betraut werden. Die Innenrevision arbeitet dabei mit der Rechts- und Personalabteilung und u.U. auch mit der Staatsanwaltschaft Hand in Hand.

Die Durchführung von Unterschlagungsrevisionen stellt an die Innenrevisoren besonders hohe Anforderungen bezüglich Art und Umfang ihrer Prüfungshandlungen. So schreibt z.B. Hintner:⁷¹⁾

"Im einzelnen kann man bei all diesen Prüfungen nie nach einem schematischen Prüfungsplan vorgehen und sich keinesfalls auf Grundsätze für die Prüfungstechnik stützen, die generell Gültigkeit haben könnten; denn in der Praxis treten zahllose Varianten auf dem Gebiete doloser Handlungen und ihrer Verdeckung auf. So kommt es hier ausschlaggebend auf die Erfahrung, das Anpassungs- und Einfühlungsvermögen und nicht zuletzt auf das 'Fingerspitzengefühl' des Prüfers an."

Man wird der Innenrevision nicht zuletzt aus den von Hintner erwähnten Gründen zur Aufdeckung doloser Handlungen Exekutivvollmachten zubilligen müssen. Fast alle in der Praxis vorgefundenen Revisionsrichtlinien enthielten eingehende Bestimmungen über das Verhalten und die Befugnisse der Revisoren bei der Aufdeckung von Veruntreuungen.

70) Bei Banken besteht daneben noch die Möglichkeit, durch Manipulationen im Effektenverkehr Veruntreuungen zu begehen. Nicht zuletzt deshalb sind alle Kreditinstitute, die den An- und Verkauf von Wertpapieren sowie das Depotgeschäft betreiben, einer regelmäßigen Depotprüfung unterworfen. Siehe hierzu auch:

Hintner, O.: Die Depotrevision, Berlin 1933 und
Teufert, W.: Depotrecht und Depotprüfung, Düsseldorf 1953

71) Vgl. Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 42

Die Interne Revision ist in der Regel befugt, alle Bestände und das gesamte Buchhaltungsmaterial eines Bereiches sofort in Eigenverschluß zu nehmen, wenn begründete Verdachtsmomente für Fälschungen oder Unterschlagungen auftauchen. Auch hier wird eine sofortige Benachrichtigung der oberen Leitungsinstanzen und des Leiters der Revisionsabteilung mit der Bitte um weitere Instruktionen zweckmäßig sein. Das sichergestellte Material muß inzwischen lückenlos überprüft und das Ausmaß der Untreuehandlungen festgestellt werden.

Die Vernehmung der verdächtigen Sachbearbeiter soll ebenfalls durch die Revision erfolgen, damit der Veruntreuungsbereich schnell eingekreist werden kann.

Meistens sind bei dolosen Handlungen mehrere Personen beteiligt, weshalb auch eine Vernehmung der zuständigen Kontrollpersonen erforderlich ist. Die Vernehmung selbst soll von mindestens zwei Prüfern durchgeführt werden, welche über die Aussagen genaue Protokolle anfertigen müssen. Ergeben die vorgenommenen Untersuchungen und Verhöre, daß bestimmte Personen hinreichend der Täterschaft oder der Mithilfe bei strafbaren Handlungen verdächtig sind, so muß der betriebseigenen Revision unbedingt das Recht zubilligt werden, die betreffenden Mitarbeiter vorläufig ihrer Positionen zu entheben. Alle verdächtigen Mitarbeiter müssen außerdem bis zur endgültigen Entscheidung der Unternehmensleitung am Verlassen des Betriebes gehindert werden. Dadurch können weitere Schäden für den Gesamtbetrieb vermieden und die Vernichtung von Beweisstücken, die Verwischung von Spuren und eine eventuelle Absprache mit weiteren Komplizen verhindert werden.

Bei der Entdeckung und Aufklärung von Veruntreuungen sollte die betriebseigene Revision durch die Anordnung geeigneter Maßnahmen den laufenden Geschäftsbetrieb solange aufrecht halten, bis durch weitere endgültige Dispositionen wieder ein normaler Arbeitsablauf möglich ist.

Falls der Internen Revision lediglich die Feststellung von Art und Umfang bereits früher aufgedeckter Unterschlagungen

im Hinblick auf eventuelle Schadenersatzansprüche übertragen wird, haben die erwähnten Befugnisse gegen die Delinquenten keine Gültigkeit mehr. In solchen Fällen können den Revisoren allerdings spezielle Vollmachten übertragen werden.

b) Durch obere Leitungsorgane

Besondere Schwierigkeiten ergeben sich dann, wenn die Revision im Rahmen ihrer Prüfungen feststellen muß, daß Untreuehandlungen in der Geschäftsführung vorgekommen sind. Gedacht ist hierbei vor allen Dingen an die Vorschriften der §§ 294 und 296 AktGes.

In § 294 AktGes wird Mitgliedern des Vorstandes oder Aufsichtsrates sowie Liquidatoren einer Aktiengesellschaft Strafe angedroht, wenn sie vorsätzlich zum Nachteil der Gesellschaft handeln. § 296 AktGes sieht eine Bestrafung desselben Personenkreises vor, "wenn sie in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft, in den den Abschlußprüfern gegebenen Auskünften oder in Vorträgen in der Hauptversammlung die Verhältnisse unwahr darstellen oder verschleiern."

Ähnliche Vorschriften sind in § 81 a und § 82, Abs. 1 GmbHGes sowie in den §§ 146 und 147 GenGes enthalten. Die Bearbeitung derartiger Tatbestände erfordert große wirtschaftliche Erfahrung und ein noch größeres Maß an Unparteilichkeit und Verantwortungsbewußtsein. Die Aufklärung von Untreuehandlungen der Leitungsorgane kann deshalb der Innenrevision als einem von der Geschäftsleitung weitgehend abhängigen Organ nicht immer zugemutet werden. Oftmals sind allein ein externer Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in der Lage, derartig schwierige Aufgaben zu meistern.

Die Möglichkeit, daß auch von Mitgliedern des Vorstandes und des Aufsichtsrates Unregelmäßigkeiten begangen werden können, weist in aller Deutlichkeit darauf hin, wie stark die Stellung des Leiters der Revisionsabteilung sein muß,

damit er sich in solchen Fällen unverzüglich Gehör verschaffen bzw. Abhilfe veranlassen kann.

Wichtig ist es, in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, daß nach Möglichkeit alle Unterlagen über aufgeklärte Unterschlagungen und Fälschungen der Revision zur Auswertung überlassen werden sollten. Es sind nämlich fast immer dieselben Dienststellen oder die gleichen sonstigen Voraussetzungen, welche zu Veruntreuungen führen.

VI. Organisationsprüfung und Anordnungsbefugnis

1. Das Wesen der Organisationsprüfung

Bereits in den Ausführungen über die organisatorischen Aufgaben der unternehmenseigenen Revision wurde auf die enge Verflechtung von Organisation und Revision hingewiesen und auf die bewußte und planmäßige Organisationstätigkeit der Innenrevision eingegangen.⁷²⁾ Dabei klang deutlich an, daß die Untersuchung und Verbesserung von organisatorischen Tatbeständen und Zusammenhängen keinesfalls zu den Nebenaufgaben, sondern vielmehr zu den Hauptaufgaben der Revisionsabteilung gehört.

Grundsätzlich setzt jede Prüfung eine eingehende Vorbereitung, die den Revisor mit dem organisatorischen Aufbau der zu überprüfenden Dienststellen vertraut machen soll, voraus. Insoweit sind organisatorische Feststellungen Bestandteile jeder Prüfung und finden im Prüfungsbericht ihren Niederschlag.

Ein weiterer Ansatzpunkt für eine Mitwirkung bei der organisatorischen Gestaltung ergibt sich aus der Tatsache, daß jede Organisation dynamisch ist. Neue Verfahren und Arbeitsabläufe lösen die bisherigen ab. Zweckmäßigerweise sollte die Revision bei organisatorischen Änderungen grundsätzlicher Art vorher konsultiert, zumindest aber

72) Vgl. die Ausführungen über "Organisatorische Aufgaben" auf S.43 ff.

unterrichtet werden, damit die notwendigen Kontroll- und Prüfungsgesichtspunkte bei Neuorganisationen in angemessenem Umfang Berücksichtigung finden.

Darüber hinaus kann die Interne Revision fallweise zur Lösung von organisatorischen Sonderproblemen gestaltend eingeschaltet werden, da die Prüfer durch ihre Tätigkeit im gesamten Unternehmungsbereich in der Lage sind, wertvolle vergleichende Untersuchungen anzustellen. Da die Innenrevision zudem in der Regel keine Exekutive besitzt, sind die Voraussetzungen zu einer objektiven Arbeit günstig.

Im Rahmen der speziellen Organisationsaufgaben der betriebs-eigenen Revision verdient die Organisationsprüfung im Zusammenhang mit dem gestellten Thema dieser Arbeit besondere Beachtung und nähere Behandlung. Die Organisationsprüfung wurde deshalb ausgewählt, weil gerade bei der Einschaltung der Internen Revision das Problem der zweckmäßigen Verbindung von Revision und Exekutive noch einmal mit aller Deutlichkeit zutage tritt. Bei der Durchführung von Organisationsprüfungen wird offenbar, daß das Grundproblem jeglicher Betätigung der Internen Revision auf organisatorischem Gebiet in der sinnvollen Verbindung von Revision und Exekutive liegt. Es gilt hier im besonderen Maße, - um mit Blohm⁷³⁾ zu sprechen - "den Weg zwischen der Skylla einer Prüfungstätigkeit, die in sich selbst ruht, also die keine oder nur wenig praktische Maßnahmen auslöst, und der Charybdis einer mit Exekutive ausgestatteten Revision, die nicht nur Verwirrung in die normale Anordnungskette bringt, sondern die auch überall auf die Ergebnisse eigener Anordnungen stößt und für die die Objektivität der Arbeit immer schwieriger wird, zu finden."

73) Vgl. Blohm, H.: Die betriebseigene Revision als Führungsinstrument, in: Festschrift für O.R. Schnutenhaus, a.a.O., S. 271

2. Die Durchführung der Organisationsprüfung

Organisationsprüfungen sind sog. Institutionsprüfungen und haben nach Hintner⁷⁴⁾ die "Überprüfung der Wirtschaftlichkeit der Betriebseinrichtungen im allgemeinen zur Folge (Wirtschaftlichkeitsprüfung im engeren Sinne), oder dienen der Überprüfung bestimmter Teile derselben, so des Rechnungswesens, des Einkaufes, der Werbung usw." In der Regel wird also die Organisation eines Bereiches mitsamt den hierfür gültigen Richtlinien und Vorschriften, sowie der bestehenden Arbeitsabläufe einer gesonderten Prüfung unterzogen; so z.B. die Prüfung der Organisation des Bestellwesens, die Prüfung der Organisation der Materialwirtschaft usw. Zweck der Organisationsprüfung ist es, den Istzustand der Organisation darzustellen und unter Gegenüberstellung eines bestmöglichen theoretischen Sollzustandes die Zweckmäßigkeit oder Wirtschaftlichkeit der bestehenden Organisation zu überprüfen. Von einer Organisationsprüfung im eigentlichen Sinne kann jedoch nur dann gesprochen werden, wenn Ist- und Sollzustand von einer Dienststelle festgestellt bzw. ausgearbeitet werden, die normalerweise nicht in den zu prüfenden Arbeitsablauf eingeschaltet ist. Die in jedem Betrieb notwendige laufende Weiterentwicklung und Vervollkommnung der Organisation ist nicht mit einer Organisationsprüfung gleichzusetzen.

Eine Organisationsprüfung soll nicht nur feststellend, sondern hauptsächlich auch neugestaltend wirken. Sie kann sowohl von betriebsfremden (wie z.B. Wirtschaftsprüfern, Organisatoren, Betriebsberatern usw.), als auch von betriebs-eigenen Organen durchgeführt werden.⁷⁵⁾

74) Vgl. Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 40

75) Um eine Entscheidung darüber treffen zu können, ob betriebs-eigene oder betriebsfremde Organe zur Ausführung einer Organisationsprüfung herangezogen werden sollen, muß man sich die Vor- und Nachteile des Einsatzes eigener gegenüber dem Einsatz fremder Organe bewußt sein. Blohm hat die Vor- und Nachteile beider hinsichtlich ihrer Eignung zur Ausarbeitung neugestaltender Organisationsaufgaben in einem Aufsatz: "Die Organisationsprüfung" in: Jahrbuch für Bürowirtschaft, Berlin 1958, auf S. 21 ff erschöpfend zusammengestellt, so daß darauf verwiesen werden kann.

Als betriebseigene Organe, die für die Durchführung einer Organisationsprüfung in Frage kommen können, sind entweder eine eventuell vorhandene Organisationsabteilung oder aber die Revisionsabteilung zu nennen. Denkbar wäre auch noch der Fall, daß eine eigene Stabsstelle vorhanden ist, die sich nur mit Organisationsprüfungen befaßt. Derartige Dienststellen sind in der Praxis jedoch kaum anzutreffen, während der Einsatz der Organisationsabteilung und auch der Revisionsabteilung zu Organisationsprüfungen recht häufig ist. Für die Beauftragung der betriebseigenen Revision spricht vor allen Dingen die Tatsache, daß diese in der Regel über keine Anordnungsbefugnisse verfügt, die Objektivität also gewährleistet ist und daß sie außerdem einen qualifizierten Mitarbeiterstab besitzt.

3. Die Exekutive bei der Organisationsprüfung

In Literatur und Praxis hat sich allmählich die Auffassung durchgesetzt, daß die Feststellung des organisatorischen Istzustandes als Aufgabe der Revision angesehen werden kann. Voraussetzung ist natürlich, daß das notwendige Fachpersonal vorhanden ist. Die Feststellung des Istzustandes wird in der Regel nur mit der Abgabe allgemeiner Anregungen und Vorschläge verbunden sein. Die Ausarbeitung des Sollzustandes mit detaillierten Änderungs- und Verbesserungsvorschlägen kann jedoch der Revision auf Grund eines speziellen Prüfungsauftrages übertragen werden. Dies kann sich insofern sehr vorteilhaft auswirken, als hierbei die von den Prüfern im Laufe ihrer Tätigkeit gewonnenen Erfahrungen über Einzelheiten nutzbringend verwendet werden können. Es erhebt sich hier nun allerdings die Frage, wo die Grenze zwischen Revision und Exekutive zu ziehen ist bzw. wer die Reorganisationsmaßnahmen anordnen soll. Grundsätzlich muß der Innenrevision auch in den Fällen, in denen sie schöpferisch und neugestaltend tätig wird, jegliche Exekutive versagt bleiben. Es ist letztlich ja gerade die objektive Arbeitsweise, welche die Interne Revision zur organisatorischen Mitarbeit und zur Ausarbeitung des organisatorischen Sollzustandes geeignet er-

scheinen läßt. Eine Übertragung von Anordnungsbefugnissen wäre geeignet, diese objektive Grundhaltung zumindest teilweise zu beseitigen und würde daher die Durchführung von Organisationsprüfungen illusorisch machen. Die Durchsetzung des von der Revision erarbeiteten Sollzustandes muß infolgedessen der Organisationsabteilung oder den zuständigen Exekutivorganen überlassen bleiben.

Wenn die Verbesserungsvorschläge der Revision von der anordnenden Dienststelle ohne Änderung übernommen werden, so kann bei späteren Prüfungen nicht eine Kritik der eigenen Maßnahmen, wohl aber eine Kritik der auf Grund der eigenen Anregungen eingeführten Neuorganisationen erforderlich sein. Diesen negativen Tatbestand sollte man jedoch im Hinblick auf die Vorteile, die eine Revision ohne Exekutivvollmachten mit sich bringt, in Kauf nehmen.

Es sei nicht verkannt, daß die scharfe Trennung von Revision und Exekutive mit wesentlichen Nachteilen verbunden ist. Wird die Revisionsabteilung mit der Feststellung des Istzustandes und der Entwicklung des Sollzustandes beauftragt, so muß sich die ausführende Stelle - sei es die Organisationsabteilung oder ein anderes Organ - zunächst nochmals mit der Materie befassen. Wenn nämlich die ausführende Dienststelle für die neuen Maßnahmen ihren Namen nicht nur auf dem Papier hergeben, sondern wirklich aktiv mitarbeiten will, so muß sie sich wenigstens in großen Zügen mit den wichtigsten Punkten der Neuerung befassen. Diese Doppelarbeit sollte jedoch im Hinblick auf die Wahrung der Objektivität der Innenrevision hingenommen werden.

Es ist auch möglich, daß die Interne Revision zwar den Istzustand feststellt und den Sollzustand ableitet, die Durchführung der Vorschläge aber den betreffenden Abteilungen, die davon unmittelbar berührt werden, überlassen bleibt. Dabei muß allerdings gewährleistet sein, daß die Anregungen der Revision auch wirklich beachtet werden. Am besten geschieht dies in der Weise, daß man nach Ablauf einer gewissen Zeit eine nochmalige Nachprüfung ansetzt. Diese Nachschau beantwortet dann nicht nur die Frage, ob

die Vorschläge tatsächlich in die Tat umgesetzt wurden, sondern gibt vor allen Dingen Aufschluß darüber, ob sie sich in der Praxis auch wirklich bewährt haben.⁷⁶⁾

VII. Die Anordnungsbefugnisse im genossenschaftlichen Prüfungswesen

1. Genossenschaftliche Prüfungsverbände und industrielle Innenrevision

Im abschließenden Kapitel zum Hauptteil dieser Arbeit sollen noch einige Ausführungen über die Befugnisse und Vollmachten der genossenschaftlichen Prüfungsverbände im Rahmen ihrer Tätigkeit angefügt werden. Eine Ergänzung des Themas in dieser Hinsicht erscheint insbesondere deshalb angebracht, weil zwischen der Tätigkeit der genossenschaftlichen Prüfungsverbände und der Internen Revision in industriellen Großbetrieben sehr starke wesensverwandte Züge anzutreffen sind. Grun⁷⁷⁾ charakterisiert die Stellung der genossenschaftlichen Prüfungsverbände und ihre Beziehung zum internen Revisionswesen folgendermaßen:

"Der Prüfungsverband fungiert als eine Art 'Hausrevision' für die ihm angeschlossenen Genossenschaften. Man kann ihn als ein Zwischenglied in der Entwicklungstendenz von der externen zur internen Revision definieren."

Dieser Stellungnahme ist grundsätzlich zuzustimmen, wenn auch berücksichtigt werden muß, daß die Prüfungsverbände mehr zur externen als zur Internen Revision neigen. Dies kommt auch in den Ausführungen von Letschert⁷⁸⁾ zum Ausdruck, der schreibt:

-
- 76) Vgl. hierzu auch Graf, W.: Organisationsprüfungen, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Heft 18, S. 416-417
Mechler, H.: Die betriebswirtschaftliche Organisationsprüfung, 3. Aufl., Berlin-Stuttgart 1949
Mechler, H.: Überwachung und Prüfung. Der Wirtschaftsprüfer als Organisationsprüfer, in "Der Wirtschaftsprüfer" 1951, Heft 6, S. 162 ff
- 77) Vgl. Grun, H.: a.a.O., S. 97
- 78) Vgl. Letschert, R.: Die genossenschaftliche Pflichtprüfung, Wiesbaden 1951, S. 85

"Im Gegensatz zu dem Haus- oder Innenrevisor, der die Eigenheiten des Betriebes kennt und der vornehmlich die Richtigkeit der Buchungen und die korrekte Abwicklung des Geschäftsverkehrs laufend zu überprüfen hat, ist der Prüfer der Pflichtprüfung betriebsfremd. Diese Neutralität erschwert dem Prüfer einesteils das Einfühlen in den Prüfungsstoff und den Geschäftsbetrieb, unterstützt aber anderenteils seinen kritischen Blick."

Zur Sache selbst ist festzustellen, daß zwar in letzter Zeit umfangreiche Bestrebungen zur Reform und Neuordnung des Genossenschaftsrechts im Gange sind und dementsprechend viel geschrieben und diskutiert wird⁷⁹⁾, daß aber in der gesamten genossenschaftlichen Literatur kein Beitrag zu finden ist, der sich eingehend mit den Vollmachten bzw. mit den eventuellen Anordnungsbefugnissen der genossenschaftlichen Verbandsprüfer befaßt.

a) Genossenschaftlicher Prüfungsverband und Pflichtprüfung

Die genossenschaftliche Pflichtprüfung ist in ihrer heutigen Form in den §§ 53 - 64 c des 4. Abschnittes des Genossenschaftsgesetzes geregelt. Sie hat einen grundlegend anderen Charakter als die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaft.

Die aktienrechtliche Pflichtprüfung ist im wesentlichen nur eine Prüfung des Jahresabschlusses, des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert, und der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung. Die genossenschaftliche Pflichtprüfung ist dagegen wesentlich umfassender.

§ 53 GenGes. schreibt die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Geschäftsführung der Genossenschaften vor, d.h. über diese Punkte ist ein Urteil abzugeben. Um zu diesem Urteil zu kommen, sind Prüfungsfeststellungen über das Rechnungswesen

79) Hingewiesen wird insbesondere auf die Referate- und Materialiensammlung des Bundesjustizministeriums: "Zur Reform des Genossenschaftsrechts", herausgegeben im Deutschen Bundesverlag, Bonn, die inzwischen in drei Bänden vorliegt; ferner auf:

Bömke, E.: Gedanken zur Reform des 4. Abschnittes des Genossenschaftsgesetzes, in "Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen" 1956, S. 231 ff

Paulik, H.: Gedanken zur Reform des Genossenschaftsgesetzes, Neuwied 1951

einschließlich des Jahresabschlusses in formeller und materiel-
ler Hinsicht, über die wirtschaftliche Lage und schließlich über
die gesamte Geschäftsgebarung zu treffen. Außerdem sind die Ein-
richtungen, die Vermögenslage und die Geschäftsführung der Ge-
nossenschaft zu prüfen.

Die anderen wesentlichen Unterschiede zur aktienrechtlichen
Pflichtprüfung charakterisiert Letschert⁸⁰⁾ treffend, wenn er
schreibt:

"Der zweite wesentliche Unterschied besteht darin, daß für die
Aktiengesellschaft die Pflichten der Prüfungsstelle mit der
Berichterstattung über die vorgenommene Prüfung enden, wäh-
rend der genossenschaftliche Prüfungsverband auch nach durch-
geführter Prüfung zu überwachen und dahin zu wirken hat, daß
etwaige Mißstände beseitigt werden. Ferner kann die Hauptver-
sammlung der Aktiengesellschaft den Wirtschaftsprüfer, der
ihren Jahresabschluß prüfen soll, selbst wählen; demgegenüber
hat die Genossenschaft nur in engen Grenzen die Wahl, welchem
Prüfungsverband sie sich anschließen will. Sie muß sich aber
durch den Prüfungsverband prüfen lassen, dem sie als Mitglied
angehört."

Aus diesen Ausführungen, insbesondere aber aus der Tatsache,
daß die Überwachungsaufgaben der Prüfungsverbände auch nach der
Prüfung nicht enden, kann man eine gewisse Wesensverwandtschaft
zwischen dem genossenschaftlichen und dem internen Revisionswe-
sen ableiten.⁸¹⁾

Träger der genossenschaftlichen Pflichtprüfung ist ein Prüfungs-
verband (§ 55 GenGes). Dieser soll die Rechtsform eines einge-
tragenen Vereins haben, was auch bei allen in der Bundesrepublik
und Westberlin bestehenden Verbänden der Fall ist.

Die Prüfungsverbände haben in der Regel drei Organe, die Mit-
gliederversammlung, den Vorstand und den Verbandsbeirat.

80) Letschert, R.: a.a.O., S. 14

81) Vgl. Bömke, E.: Probleme des genossenschaftlichen Prüfungs-
wesens, in "Blätter für Genossenschaftswesen", 1955,
Heft 12/13

Die Mitgliederversammlung ist das oberste Organ und hat Einfluß auf alle Angelegenheiten, soweit sie nicht durch Gesetz oder Satzung den beiden anderen Organen zur Beschlußfassung vorbehalten sind. Mitgliedschaften können nur eingetragene Genossenschaften und Unternehmen, die sich ganz oder überwiegend in der Hand eingetragener Genossenschaften befinden, erwerben.

Dem Vorstand ist die Führung der Geschäfte des Prüfungsverbandes übertragen. Bei jedem Verband muß ein Wirtschaftsprüfer entweder als Vorstandsmitglied oder als Angestellter tätig sein.⁸²⁾

Zwischen Mitgliederversammlung und Vorstand ist der Verbandsbeirat, der im wesentlichen überwachende und beratende Funktionen hat, eingeschaltet.

Das Prüfungsrecht wird den Verbänden durch die zuständigen Wirtschaftsminister der Länder, (in manchen Fällen durch den Bundeswirtschaftsminister) die auch für die laufende Beaufsichtigung zuständig sind, verliehen.⁸³⁾

Im genossenschaftlichen Prüfungswesen besteht der sog. Verbandszwang, der immer wieder Gegenstand lebhafter Debatten war und noch ist⁸⁴⁾.

Der Verbandszwang kommt insbesondere in folgenden gesetzlichen Bestimmungen zum Ausdruck:

- a) Jede Genossenschaft muß einem Verband angehören, dem das Prüfungsrecht verliehen ist (§ 54 GenGes)
- b) Jede Genossenschaft muß vor ihrer Eintragung in das Genossenschaftsregister eine Aufnahmebescheinigung des Prüfungsverbandes vorlegen.

82) Vgl. Greiffenhagen, H.: Gedanken zur Reform der Stellung des Wirtschaftsprüfers im genossenschaftlichen Prüfungswesen, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1957, Heft 8, S. 185 ff

83) Vgl. Paulik, H.: Die Stellung der Prüfungsverbände im deutschen Genossenschaftsrecht, in "Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen" 1951, S. 265 ff

Flender, A.: Rechtsstellung der Prüfungsverbände, in: Materialsammlung des Bundesjustizministeriums, a.a.O., S. 85 ff

Schneider, K.: Rechtsstellung der Prüfungsverbände, in: Materialsammlung des Bundesjustizministeriums, a.a.O., S. 125 ff

84) Vgl. das angeführte Literaturverzeichnis

- c) Eine Genossenschaft wird bei Ausscheiden aus dem Prüfungsverband von Amts wegen aufgelöst, wenn sie nicht innerhalb einer vom Gericht gesetzten Frist die Mitgliedschaft bei einem anderen Prüfungsverband, der dem bisherigen Spitzenverband der Genossenschaft angehört, nachweist (§ 54 a GenGes).

Aus dem Anschlußzwang ergibt sich, daß die genossenschaftlichen Prüfungsverbände auch eine öffentlich-rechtliche Funktion ausüben und daher bei der Aufnahme von Genossenschaften nicht beliebig verfahren dürfen.⁸⁵⁾

- b) Die Doppelaufgaben der genossenschaftlichen Prüfungsverbände

Die Prüfungsverbände haben die doppelte Funktion der Prüfung und zugleich der Beratung zu erfüllen und kommen daher sehr nahe an den Aufgabenkreis der Internen Revision heran. Henzler⁸⁶⁾ unterscheidet grundsätzlich drei Grundfunktionen der genossenschaftlichen Prüfungsverbände:

- "1. Die Beratung, Betreuung und Schulung
2. Die Vertretung der Interessen der Verbandsmitglieder gegenüber Dritten (z.B. gegenüber der Öffentlichkeit, gegenüber der Obrigkeit und auch gegenüber Kontrahenten der Mitglieder, etwa mittels Gemeinschaftswerbung)
3. Die Prüfung."

Bei näherer Betrachtung lassen sich die von Henzler angeführten drei Funktionsbereiche ohne weiteres auf die beiden Grundaufgabengebiete der Prüfung und der Beratung im weitesten Sinne zurückführen, wenn man nämlich die Interessenvertretung als einen Teil der Beratung bezeichnet. Ähnlich wie bei den Aufgaben der Innenrevision wird die Beratungstätigkeit der Prüfungsverbände maßgeblich von den Ergebnissen der Prüfungen beeinflusst. Erst auf Grund der Prüfungsberichte kann eine wirksame Beratung und Betreuung einsetzen, die den tatsächlichen Gegebenheiten innerhalb der einzelnen Genossenschaften Rechnung trägt.

85) Letschert, R.: a.a.O., S. 25

86) Vgl. Henzler, R.: Prüfungsverbände, Hamburg 1956, S. 10

Paulik, H.: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, Karlsruhe 1956, S. 297, macht ebenfalls eingehende Ausführungen über die Funktionen der Prüfungsverbände

Prüfung und Beratung dürfen also nicht isoliert, sondern müssen nebeneinander gesehen werden. Es gehört zum Wesen der Prüfungsverbände überhaupt, daß ihre Betreuungsprüfungen ohne Beratung nicht möglich sind und daß umgekehrt wieder eine Beratung auf einer genauen vorherigen Prüfung basiert. Die erfolgreiche Wechselwirkung von Prüfung und Beratung konnte nur auf Grund der dauernden Fühlungnahme von Verband und den angeschlossenen Genossenschaften sowie durch den Verbandszwang erreicht werden.

ba) Prüfung

Auf Inhalt und Umfang der genossenschaftlichen Pflichtprüfung wurde oben schon hingewiesen. Dem Prüfungsverband obliegt die Vorbereitung, Durchführung und Überwachung der Prüfung, sowie als wichtigste Aufgabe die Auswertung und Verfolgung der Prüfungsergebnisse. Die genossenschaftlichen Prüfungsverbände haben darüber zu wachen, daß die in den Prüfungsberichten festgestellten Mißstände abgestellt und die angeführten Verbesserungsvorschläge durchgeführt werden. Hierin kann eine Parallele zu der Verbindung von Revision und Exekutive im internen Revisionswesen gesehen werden. Bezüglich der Prüfungstätigkeit der Verbände sei nur noch kurz die Meinung von Letschert⁸⁷⁾ über die vorbeugende Wirkung der genossenschaftlichen Pflichtprüfung angeführt, die auch für die Interne Revision zutrifft.

Letschert schreibt:

"Dem Prüfungszweck dienen auch alle Maßnahmen, die zunächst zwar zu dem Gebiet der Betreuung gehören, die Genossenschaft aber belehren und fördern, oder vor falschen Schritten und bedenklichen Geschäftshandlungen bewahren sollen, also vorbeugenden Charakter haben, wie Rundschreiben, Bezirkskonferenzen, Ausarbeitung statistischer Unterlagen u.a.m.

Gerade der Prophylaxe ist großer Wert beizumessen, weil es besser und nützlicher ist, geschäftliche Fehlschläge zu verhüten, als sie nach ihrer Entstehung festzustellen. Es gilt, diese Möglichkeiten, die die genossenschaftliche Verbandsprüfung vor der üblichen Treuhandprüfung auszeichnet, zum Besten der Genossenschaft zu nützen."

87) Vgl. Letschert, R.: a.a.O., S. 33/34

bb) Beratung

Die Genossenschaften zu beraten und zu betreuen, war ursprünglich die einzige Zwecksetzung der Verbände. Heute muß dieses Aufgabengebiet immer noch als eines der wichtigsten angesehen werden. Die stetig wachsende Unübersichtlichkeit des wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebens, weitergehende Wünsche und Auskünfte von Seiten der Mitglieder, sowie die erhöhten Auflagen der Obrigkeit stellen an die Prüfungsverbände immer größere Anforderungen, denen sie gerecht werden müssen.

Die Beratung der Genossenschaft durch den Prüfungsverband erstreckt sich auf alle Gebiete, die der Pflichtprüfung unterliegen, sowie auf alle wirtschaftlichen Fragen, die mit dem Gegenstand der Genossenschaft zusammenhängen. Die Beratung in allen genossenschaftlichen, wirtschaftlichen, steuerlichen und buchtechnischen Fragen erfolgt durch Vorträge, Rundschreiben und Einzelaussprachen. Auch die Abhaltung von Verbands- und Sprechtagen sowie von Bezirks-Konferenzen und Arbeitsgemeinschaften zum Austausch von Gedanken und Erfahrungen hat sich bestens bewährt.

Die Beratungstätigkeit der Prüfungsverbände ist hinsichtlich ihres Inhaltes etwas weitergefaßt als die der Internen Revision. Die Verbände nehmen insbesondere die Interessen ihrer angeschlossenen Mitglieder gegenüber der Öffentlichkeit und gegenüber den Behörden wahr, während die Interne Revision nach außen hin überhaupt nicht in Erscheinung tritt. Dabei ist es aber nicht ausgeschlossen, daß die Innenrevision insbesondere dann, wenn sie auch die Aufgaben einer betriebswirtschaftlichen Abteilung wahrnimmt, derartige Stellungnahmen gegenüber der Öffentlichkeit ausarbeitet, bzw. auf Grund des innerbetrieblichen Zahlenmaterials vorbereitet.

Hinsichtlich der Ausübung beratender Funktionen kann ausgeführt werden, daß die genossenschaftlichen Prüfungsverbände sowohl nach außen (im Hinblick auf die Pflege der Beziehungen zur Öffentlichkeit), als auch nach innen (im Hinblick auf eine interne Beratung) ausgerichtet sind, während die betriebseigene Revision vorwiegend nach der innerbetrieblichen Seite hin beratend wirkt.

2. Vollmachten und Anordnungsbefugnisse im genossenschaftlichen Prüfungswesen

a) Die Durchführung der genossenschaftlichen Pflichtprüfung

Der genossenschaftliche Prüfungsverband als Träger der genossenschaftlichen Pflichtprüfung bedient sich zum Prüfen der von ihm angestellten Prüfer (§ 55, Abs. 1 GenGes). Nach herrschender Meinung umfaßt der gesetzliche Begriff "Prüfer" neben den Prüfungsassistenten auch die in der Berichtskritik tätigen Angestellten eines Verbandes. Die Prüfer sind Erfüllungsgehilfen nach § 278 BGB, und der Verband haftet für vorsätzliche und fahrlässige Handlungen der Prüfer, die sich bei den zu prüfenden Genossenschaften schädlich auswirken.⁸⁸⁾

Bezüglich der fachlichen Qualifikation der genossenschaftlichen Verbandsprüfer bestimmt § 55 GenGes weiter, daß diese "im genossenschaftlichen Prüfungswesen ausreichend vorgebildet und erfahren sein sollen."

Dieser Vorschrift genügen die Verbände durch eine umfassende und gründliche Schulung ihrer Prüfungsassistenten und ihrer Prüfer. Die Ausbildung und dauernde Weiterbildung der Verbandsprüfer entspricht hinsichtlich ihrer Intensität und ihrer Methoden den Gegebenheiten im internen Revisionswesen, so daß auf weitere Ausführungen verzichtet werden kann.

Der Verband ordnet die Prüfungen an und erteilt den Verbandsprüfern Prüfungsrichtlinien und Dienstanweisungen. Dabei muß berücksichtigt werden, daß die Unabhängigkeit der Prüfer, die als Träger der Prüfungsautorität und als indirekte Angestellte der Genossenschaften eine Doppelstellung besitzen, gewahrt wird.

b) Die Befugnisse von Verband und Prüfer während der genossenschaftlichen Pflichtprüfung

Die Vollmachten der Verbandsprüfer sind in § 57 GenGes gesetzlich niedergelegt und decken sich weitgehend mit denen der Innenrevision. Der Vorstand einer Genossenschaft muß dem Verbandsprüfer alle Bücher, Schriften, Unterlagen, Verträge und Protokolle offenlegen, sowie die Einsicht in die Bestände der

88) Vgl. Lang-Weidmüller: Genossenschaftsgesetz, 27. Aufl., Berl 1959, Anmerkung 1 zu § 55 GenGes., S. 143

Kasse und der Wertpapiere gestatten; ebenso muß er alle Auskünfte und Nachweise geben, welche der Prüfer für notwendig hält. Auch die Nachweise etwaiger Zweigstellen und Filialen sind dem Prüfer vorzulegen. Die Gewährung der Einsicht und die Erteilung der benötigten Auskünfte kann vom zuständigen Registergericht durch Ordnungsstrafen erzwungen werden (§ 180 GenGes).

Der Beginn der Prüfung muß vom Prüfungsverband dem Vorsitzenden des Aufsichtsrates der Genossenschaft rechtzeitig mitgeteilt werden. Dieser hat die übrigen Mitglieder des Aufsichtsrates davon unverzüglich in Kenntnis zu setzen. Auf Verlangen des Prüfers kann der gesamte Aufsichtsrat oder einzelne seiner Mitglieder zu der Prüfung hinzugezogen werden. Von wichtigen Ereignissen und Feststellungen während der Pflichtprüfung soll der Verbandsprüfer den Vorsitzenden des Aufsichtsrates in Kenntnis setzen. Nach Lang-Weidmüller⁸⁹⁾ wäre dies dann erforderlich, wenn Unregelmäßigkeiten des Vorstandes entdeckt würden, die sofortige Maßnahmen des Aufsichtsrates nach sich ziehen müßten.

Das Genossenschaftsgesetz weist nicht ausdrücklich auf eine Weisungsbefugnis des Prüfers im definierten Sinne während der Pflichtprüfung hin. In der Praxis hat der genossenschaftliche Verbandsprüfer jedoch eine weit größere Machtposition als der Innenrevisor. In der Regel werden die Anregungen, die der Prüfer gibt, zumindest bei kleineren Genossenschaften sofort befolgt. Der Verfasser dieser Arbeit war selbst als Verbandsprüfer bei einem Prüfungsverband (Schulze-Delitzsch) tätig und hat erlebt, wie manche Genossenschaften geradezu auf den Prüfer warteten, um seinen Rat zu irgendwelchen Problemen einzuholen, der dann auch sofort in die Tat umgesetzt wurde. Dies galt sowohl für steuerliche als auch für buchhalterische und organisatorische Fragen.

Hier sind deutliche Ansatzpunkte für ein de-facto-Weisungsrecht gegeben. Der genossenschaftliche Verbandsprüfer besitzt zwar keine ausdrücklichen Exekutivvollmachten, jedoch in vielen Fällen eine Quasi-Anordnungsbefugnis, die sich hauptsächlich daraus ergibt, daß die geschäftsführenden Organe einer Genossenschaft

89) Vgl. Lang-Weidmüller, a.a.O., Anmerkung 6 zu § 57 Abs. 3 GenGes, S. 145

den Anordnungen des Prüfers ohne kritische Prüfung Folge leisten.

Nach berufssüblicher Auffassung und nach berufssüblichen Verfahren ordnet der Verbandsprüfer bei offenbaren Mißständen meistens im Einvernehmen mit dem Vorstand und Aufsichtsrat der Genossenschaft die entsprechenden Gegenmaßnahmen an. Die Genossenschaften dulden dieses Verfahren teilweise schon deshalb, weil ihre Vorstände selbst oftmals nur ehren- oder nebenamtlich tätig und daher mit der kaufmännischen Materie nicht voll und ganz vertraut sind. Teilweise ist jedoch auch die Erkenntnis durchgedrungen, daß der Prüfungsverband schließlich ja doch die Machtmittel besitzt, um die festgestellten Mißstände zu beseitigen. In diesem Sinne ist auch die Abhaltung einer Prüfungsschlusssitzung gesetzlich geregelt.

In einer gemeinsamen Sitzung von Vorstand und Aufsichtsrat der Genossenschaft berichtet der Prüfer mündlich über seine Prüfungsergebnisse. Zweck der Berichterstattung ist es, die Verwaltung schon vor Erhalt des Prüfungsberichtes über die wirtschaftliche Lage der Genossenschaft aufzuklären, so daß evtl. notwendige Maßnahmen möglichst frühzeitig erlassen werden können. Wird dem Verlangen des Prüfers auf Einberufung einer Schlusssitzung nicht entsprochen, so kann er selbst die Einberufung vornehmen. Über den Verlauf der Schlußbesprechung wird ein Protokoll erstellt, das insofern bemerkenswert ist, als darin manchmal auch Punkte aufgenommen werden, die im endgültigen Prüfungsbericht nicht enthalten sind.

3. Die Weisungsbefugnisse des Prüfungsverbandes

Die Verbindung von Revision und Exekutive erfolgt im Genossenschaftswesen in direkter Form über den Prüfungsverband. Der Verband hat als Träger der Prüfung über das Prüfungsergebnis schriftlich zu berichten (§ 58, Abs. 1 GenGes). Dem Prüfungsbericht liegen die schriftlich niedergelegten Feststellungen des Verbandsprüfers während der Prüfung zu Grunde. Der Bericht enthält neben einer Darstellung der Rechts- und Wirtschaftsverhältnisse der Genossenschaft und einer Erläuterung des geprüften Jahres-

abschlusses auch Vorschläge zur Verbesserung der betrieblichen Organisation.

Sind während der Prüfung wesentliche Mißstände bei der Genossenschaft festgestellt worden, so ordnet der Verband im Prüfungsbericht die nötigen Gegenmaßnahmen an. Der Prüfungsbericht geht mit einem Auswertungsbogen, der alle Mißstände und Mängel enthält, dem Vorstand unter gleichzeitiger Benachrichtigung des Aufsichtsratsvorsitzenden zu. Vorstand und Aufsichtsrat sind nach § 58, Abs. 3 GenGes. verpflichtet, über den Bericht unverzüglich zu beraten und eine Zweitschrift mitsamt einer Stellungnahme über die angeführten Beanstandungen an den Verband zurückzusenden. Sowohl der Prüfungsverband als auch der Verbandsprüfer sind berechtigt, an der beratenden Sitzung teilzunehmen.

Die Auswertung und Verfolgung der Prüfungsergebnisse muß als eine der wichtigsten Aufgaben des Prüfungsverbandes angesehen werden. Die Verbände wachen scharf darüber, daß innerhalb der vorgeschriebenen Fristen die Stellungnahmen zum Prüfungsbericht einlaufen und daß die beanstandeten Mängel beseitigt werden. Je größer die Mißstände sind, desto schärfer muß die Aufsicht sein.

Bei einer ablehnenden Haltung der Genossenschaft kann der Prüfungsverband geeignete Maßnahmen ergreifen, um den Widerstand zu brechen. Zuerst wird man jedoch versuchen, durch vernünftige Gründe zu überzeugen; erst wenn dies nichts hilft, sind Zwangsmaßnahmen angebracht.

Der Verband kann einmal eine sog. "Nachschau" durch seine Verbandsprüfer durchführen lassen. Außerdem kann eine außerordentliche Prüfung angesetzt werden. Notfalls kann der Prüfungsverband auch in die Geschäftsführung der Genossenschaft eingreifen. Nach § 59, Abs. 2 GenGes sind wesentliche Beanstandungen im Prüfungsbericht der Generalversammlung vorzutragen. Der Verband ist berechtigt, an der Generalversammlung beratend teilzunehmen und kann dabei seinen Bericht näher erläutern und die Beseitigung der festgestellten Mängel fordern.

Als stärkstes Zwangsmittel kann der Prüfungsverband nach § 60, Abs. 1 GenGes eine außerordentliche Generalversammlung einberufen und dabei bestimmen, "über welche Gegenstände zwecks Beseitigung festgestellter Mängel verhandelt und beschlossen

werden soll". Das Recht zur Einberufung einer außerordentlichen Generalversammlung steht dem Prüfungsverband dann allein zu, wenn er der Überzeugung ist, daß die Stellungnahme zum Prüfungsbericht ungebührlich lange verzögert wird oder aber, daß die ordentliche Generalversammlung vom Vorstand unzureichend über wesentliche Beanstandungen und Feststellungen unterrichtet wurde. Durch die Vorschrift des § 60 GenGes ist nach Lang-Weidmüller⁹⁰⁾ eindeutig festgelegt, "daß die Aufgaben des Prüfungsverbandes mit der Durchführung der Prüfung selbst nicht erschöpft sind, daß es vielmehr zu den Obliegenheiten des Verbandes auch gehört, die Abstellung der bei der Prüfung aufgedeckten Mängel zu betreiben."

In der Praxis wird es nur in ganz seltenen Fällen zur Einberufung einer außerordentlichen Generalversammlung kommen, da der Verband hierbei in der Regel eine Abberufung der Verwaltung fordern wird. Trotzdem kann diese Möglichkeit als ein ganz wesentliches Instrument des Prüfungsverbandes zur Beseitigung festgestellter Mängel bezeichnet werden, das richtungsweisend für die Intensität der Auswertung von Prüfungsberichten und dem Erlaß der erforderlichen Gegenmaßnahmen ist.

90) Vgl. Lang-Weidmüller: a.a.O., Anmerkung 1 zu § 60 GenGes, S. 149

D. Die Übernahme von Nebenarbeiten durch die Innenrevision
=====

und die damit verbundenen Probleme der Exekutive
=====

Wie bereits ausgeführt wurde, hat die betriebseigene Revision nicht nur Haupt-, sondern auch Nebenaufgaben zu erfüllen. Die Erfahrung zeigt, daß von Zeit zu Zeit die Notwendigkeit besteht, den Revisoren besondere Aufgaben zu übertragen, die der Förderung der Hauptaufgabe dienen. Grundsätzlich herrscht die Meinung vor, daß dies nur fallweise geschehen und daß es sich bei den Nebenarbeiten um keine termingebundenen Tätigkeiten handeln sollte.

Im Zusammenhang mit dem gestellten Thema erhebt sich nun die Frage, welche Auswirkung die Übernahme von Nebenfunktionen durch die Innenrevision im Hinblick auf die Exekutive hat. Insbesondere ist zu klären, ob die Ausführung von Nebenaufgaben unmittelbar auf den Grundsatz, Überwachungsorganen keine Anordnungsbefugnisse einzuräumen, einwirkt. Aus der Vielzahl der möglichen Nebenaufgaben der betriebs-eigenen Revision seien hier nur kurz die wichtigsten herausge-griffen und einer näheren Untersuchung unterzogen.

I. Nebenarbeiten innerhalb des Betriebsablaufes

1. Einsatz zu Spitzenarbeiten

Der Einsatz der Revisoren zu Spitzenarbeiten wird sich trotz der früher geäußerten Bedenken nicht immer vermei-den lassen, insbesondere dann nicht, wenn unvorhergesehene Engpässe auftreten. Trotzdem sollte die Interne Revision nach Möglichkeit nicht mit solchen Tätigkeiten, die mit der Abgabe von Weisungen verbunden sind, belastet werden.

Im allgemeinen kann man zwei Arten von stoßweise auftreten-den Spitzenarbeiten unterscheiden, die der Innenrevision zur kurzfristigen Erledigung zugewiesen werden können, und zwar:

- a. Leitungsfunktionen,
- b. ausführende Verwaltungsarbeiten.

a) Leitungsfunktionen

Der Verfasser dieser Arbeit hat mehrere Unternehmen getroffen, deren Innenrevisionsabteilungen in gewissen Abständen mit der Durchführung laufender Verwaltungsaufgaben auf Leitungsebene betraut wurden. Dies war fast überall dort der Fall, wo eine sog. betriebswirtschaftliche Abteilung fehlte, oder wo keine bzw. mangelhaft ausgebildete Stabsabteilungen vorhanden waren. So wurde z.B. in einem Großbetrieb die Revisionsabteilung beauftragt, vorübergehend die Geschäfte des Leiters der Werbeabteilung weiterzuführen, da dieser erkrankt war. Auch die Verwaltung von Beteiligungen durch die betriebseigene Revision, insbesondere die Verwaltung von Auslandsbeteiligungen, kann hier genannt werden.

Sinn der kurzfristigen Übertragung von Führungsaufgaben ist es, die oberen Leitungsorgane bei starkem Arbeitsanfall wenigstens teilweise zu entlasten und sie vor Überarbeitung zu bewahren.

Bei der Wahrnehmung von Leitungsfunktionen wird die unternehmenseigene Revision schwerlich ohne Exekutivvollmachten auskommen können. Eine nur anregende und empfehlende Tätigkeit würde keine wirkliche Arbeitsentlastung, sondern eher eine gewisse Doppelarbeit mit sich bringen. Es wird deshalb zweckmäßiger sein, der Revision für die Sonderfälle, in denen sie im Namen der Geschäftsleitung handelt, Anordnungsbefugnisse zuzugestehen. Man muß sich allerdings darüber im klaren sein, daß eine Übertragung von Weisungsvollmachten an die Interne Revision bei späteren Prüfungen meistens auf Kosten der Objektivität geht. Hier wird zugleich die Grenze sichtbar, inwieweit Leitungsfunktionen und damit ein gewisses Maß an Anordnungsbefugnissen an die Innenrevision übertragen werden können, nämlich nur soweit, als dadurch die Unabhängigkeit der betriebseigenen Revision in ausreichendem Maße gewahrt bleibt.

b) Ausführende Verwaltungsarbeiten

Der Einsatz von Mitgliedern der Revisionsabteilung zur

Durchführung von Verwaltungsarbeiten rein ausführender Art ist heute im allgemeinen nur noch bei wirklichen Spitzenbelastungen oder aber bei kleineren Unternehmungen üblich. Als Beispiel für Verwaltungsaufgaben in obigem Sinne sei die vorübergehende Heranziehung der Revisoren zur Kontokorrentführung oder zur Rechnungsprüfung genannt.

Zweck des Einsatzes zu Spitzenarbeiten ist es, personelle Engpässe bei den normalerweise zu überprüfenden Abteilungen und Mitarbeitern wenigstens kurzfristig auszugleichen.

Im Hinblick auf eventuell zu gewährende oder zu versagende Exekutivvollmachten ergeben sich beim Einsatz der Revision zu Verwaltungsarbeiten keine Schwierigkeiten, da die Revisoren in diesem Falle den Anordnungen der Hauptabteilungsleiter unterliegen und deshalb normalerweise keine Weisungsrechte benötigen. Dessen ungeachtet müssen jedoch starke Bedenken gegen eine mögliche Einflußnahme vonseiten der mittleren Leitungsorgane auf die Revision vorgebracht werden. Treten nämlich bei späteren Revisionen wirklich Fehler auf, welche die Prüfer damals bei ihrem Einsatz zu Verwaltungsarbeiten selbst begangen haben, so erfordert es ein großes Maß an Sachlichkeit und vor allen Dingen an Verantwortungsbewußtsein, diese klar zu bekennen und offen zu legen. Durch solche Vorkommnisse wird das Ansehen der gesamten Revision ganz empfindlich in Mitleidenschaft gezogen. Dies ist jedoch das kleinere Übel; weit schlimmer wäre es, wenn die Fehler verheimlicht und vertuscht würden.

2. Die Bearbeitung von Reklamationen

a) Inner- und außerbetriebliche Reklamationen

In vielen Unternehmen des Warenhandels - so z.B. in fast allen Kaufhäusern - und auch in manchen industriellen Großbetrieben befaßt sich die Innenrevision mit der Bearbeitung von eingehenden Reklamationen. Oftmals ist sie sogar die einzige Stelle, an die sich die Kundschaft bei irgendwelchen Beschwerden unmittelbar wenden kann. Die dadurch entstehende zusätzliche Arbeit wird in der Regel durch noch größere Vorteile wieder wettgemacht, so daß zu überlegen wäre, ob man die Überprüfung von Reklamationen nicht grundsätzlich in den

Aufgabenbereich der Internen Revision mit einbeziehen sollte.

Reklamationen können einmal von außen her an den Betrieb herangetragen werden. Man kann dabei an Mahnungen, Beschwerden, Reklamationen wegen Nicht- oder Schlechterfüllung u.ä.m. denken. Auf der anderen Seite sind aber auch innerhalb des Betriebes Reklamationen und Beschwerden verschiedenster Art möglich und zwar sowohl von Seiten der Geschäftsleitung, als auch von Seiten des Mitarbeiterstabes. So kann es z.B. häufig vorkommen, daß sich die Kontokorrentbuchhaltung beklagt, daß die Bankabteilung Überweisungen zu lange liegen läßt. Auch die Geschäftsleitung hat manchmal zu Klagen Anlaß, wenn ihr beispielsweise die notwendigen Informationen oder Unterlagen nicht rechtzeitig zur Verfügung gestellt werden. In all diesen Fällen spricht man von innerbetrieblichen Reklamationen.

Wird nun der Revisionsabteilung die Überprüfung aller inner- und außerbetrieblichen Reklamationen übertragen, so kann sie als Überwachungsorgan auf Grund ihres guten Überblickes über den gesamten Betriebsablauf sofort evtl. bestehende Engpässe, Fehlerquellen oder personelle Unzulänglichkeiten erkennen und deren Beseitigung veranlassen. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse sind wiederum für die Aufstellung der Prüfungspläne wichtig.

b) Reklamation und Exekutive

Die erfolgreiche Einschaltung der betriebseigenen Revision zur Bearbeitung von Reklamationen setzt in der Regel voraus, daß den Revisoren gewisse Exekutivvollmachten zugebilligt werden. Dadurch wird gewährleistet, daß bei eingehenden Beschwerden nicht nur deren Ursache bzw. deren Berechtigung festgestellt, sondern auch die notwendigen Gegenmaßnahmen eingeleitet werden, ohne daß vorher ein langwieriger Instanzenweg beschritten werden muß. Diesbezügliche Anordnungsbefugnisse der Revisionsabteilung können ohne allzu große Bedenken gutgeheißen werden, da sie im allgemeinen nur kleinere Änderungen des Betriebsablaufes nach sich ziehen und in erster Linie auf die ordnungsgemäße Einhaltung der vorgeschrie-

benen Arbeitsabläufe und Dienstanweisungen aufmerksam machen. Schwierigkeiten ergeben sich allerdings dann, wenn durch die Analyse der anfallenden Reklamationen grundlegende Fehler im organisatorischen Aufbau eines Betriebes sichtbar werden, die weitgreifende Neuorganisationsmaßnahmen erfordern, oder wenn die Notwendigkeit gerichtlicher Entscheidungen zutage tritt. In solchen Fällen muß die Revision alle Unterlagen sorgfältig zusammentragen und den zuständigen Instanzen zur Entscheidung vorlegen.

Es gilt also auch hier, das richtige Maß zu finden. Ob der goldene Mittelweg immer gefunden wird, liegt oftmals allein in dem Verantwortungsbewußtsein und in der Persönlichkeit des Leiters der Revisionsabteilung begründet.

3. Die Durchführung der permanenten Inventur

a) Das Wesen der permanenten Inventur

In den §§ 39 HGB und 160 und 161 AO, sowie in weiteren ergänzenden steuerrechtlichen Richtlinien wird u.a. festgelegt, daß ein Kaufmann bei Beginn seines Handelsgewerbes und am Schluß eines jeden Geschäftsjahres eine genaue mengen- und wertmäßige Aufzeichnung aller Vermögensteile sowie aller Schulden vorzunehmen hat, d.h. eine Bilanz und eine Inventur aufstellen muß.⁹¹⁾

Im Handels- und Steuerrecht sind keine Bestimmungen über Form und Durchführung der vorgeschriebenen Bestandsaufnahme enthalten. Maßgebend sind die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung, welche grundsätzlich eine körperliche Aufnahme der Bestände zum Bilanzstichtag vorschreiben. Neben der Stichtagsinventur ist auch die sog. permanente Inventur zulässig.⁹²⁾

Bei der permanenten Inventur wird hauptsächlich das Vorratsvermögen zum Bilanzstichtag lediglich buchmäßig auf Grund der Lagerbücher oder Lagerkartellen erfaßt, wobei die Richtigkeit der buchmäßig ausgewiesenen Bestände für jeden Gegen-

91) Vgl. hierzu auch Kalveran, W.: Kaufmännische Buchhaltung, Berlin 1929, S. 21

92) Vgl. hierzu Zinndorf, G.: Die permanente Inventur, Offenbach a.Main 1951, S. 89

stand in jedem Geschäftsjahr mindestens einmal anhand körperlicher Aufnahmen festgestellt wird. Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der permanenten Inventur gehen aus dem Fachgutachten Nr. 1 aus dem Jahre 1940 des Instituts der Wirtschaftsprüfer hervor.

Steuerlich ist die Zulässigkeit der permanenten Inventur für das Vorratsvermögen dann anerkannt, wenn eine ordnungsgemäße Lagerbuchführung vorhanden ist, aus der die einzelnen Bestände und ihre Veränderungen ersichtlich sind. Abschnitt 30, Abs. 5 der EStR 1958 legt neben anderen Vorschriften fest, daß die nachfolgende körperliche Bestandsaufnahme zwar nicht gleichzeitig alle Bestände erfassen muß, sie darf sich jedoch nicht auf Stichproben beschränken, d.h. also, daß sie lückenlos sein muß.

b) Die Mitarbeit der Internen Revision bei der Durchführung der permanenten Inventur

In der Praxis hat die permanente Inventur heute vielerorts Eingang gefunden, da sie doch manche Vorteile gegenüber der Stichtagsinventur bietet.

Hinsichtlich der Durchführung und Überwachung der permanenten Inventur des Vorratsvermögens ist die Innenrevision im allgemeinen wesentlich beteiligt.

Die körperliche Bestandsaufnahme erfolgt nach einem Aufnahmeplan. Dieser soll Gewähr dafür bieten, daß mindestens einmal im Geschäftsjahr geprüft wird, ob die Buchbestände lt. Lagerkartei mit den tatsächlichen Beständen übereinstimmen. Der Aufnahmeplan wird in der Regel von der Revision erstellt und von ihr unter Verschuß gehalten.

Zur Abwicklung und Überwachung der permanenten Inventur sind in Großbetrieben mindestens zwei Prüfer mit der doppelten Anzahl von Prüfungsassistenten ständig erforderlich. Ihre Aufgabe ist es, teils die sog. Inventurkolonnen zu überwachen und teils selbst aktiv an den Bestandsaufnahmen mitzuwirken.

Im allgemeinen können die normalerweise der Revision zustehenden Vollmachten als ausreichend angesehen werden, um eine ordnungsgemäße Aufnahme der Bestände zu gewährleisten, d.h.

also, daß den Revisoren die Einsicht in alle Räumlichkeiten, Lagerhallen, Bücher, Belege, Karteien und Bestände zu gestatten ist. Für einzelne Sonderfälle, wenn z.B. größere Inventurdifferenzen auftreten, die einen Verdacht auf strafbare Handlungen begründen, kann zur Verhütung weiterer Schäden ein bedingtes Weisungsrecht angebracht sein.

Zur ordnungsgemäßen Durchführung einer permanenten Inventur ist in der Regel die Errichtung von sog. Inventurkolonnen erforderlich. Diese sind oftmals mit älteren Angestellten und Meistern, die über spezielle Warenkenntnisse verfügen, besetzt. Die Inventurkolonnen unterstehen entweder der Hauptbuchhaltung oder aber der Innenrevision. Sie liefern ihre Berichte meistens an die betriebseigene Revision ab und sollten deshalb zumindest hinsichtlich ihres Einsatzes den Anordnungen des Leiters der Revisionsabteilung unterliegen.

Eine Hauptaufgabe der betriebseigenen Revision besteht ferner in der laufenden Überprüfung, ob die permanente Inventur noch zu genauen Ergebnissen führt oder ob sie ganz, bzw. in bestimmten Bereichen, durch die Stichtagsinventur ersetzt werden muß. Aus diesem Grunde haben die mit der Durchführung der permanenten Inventur beauftragten Prüfer auch Feststellungen zur Lagerorganisation, Lagerordnung, Materialdisposition und Karteiführung zu treffen.

In regelmäßigen Abständen ist darüber zu berichten; gegebenenfalls sind entsprechende Verbesserungsvorschläge zu unterbreiten. Die Anordnung der vorgeschlagenen Maßnahmen muß jedoch grundsätzlich Aufgabe der zuständigen Exekutivorgane sein.

II. Sonderaufgaben und Anordnungsbefugnisse

Als letztes Kapitel soll noch die Ausführung von Sonderaufgaben durch die betriebseigene Revision und die damit verbundenen Probleme der Exekutive behandelt werden. Wie bereits erwähnt, sind Sonderaufgaben rein methodisch als Nebenaufgaben zu betrachten, da ihre Übernahme ebenfalls der Förderung der Hauptaufgabe dient. Sonderaufgaben nehmen allerdings insofern eine Sonderstellung ein, als ihre Übernahme vorwiegend der Beratung der Geschäftsleitung dient. Auch im Zusammenhang

mit unserem Thema haben sie sich deutlich von den allgemeinen Nebenaufgaben ab.

Aus der Vielzahl der möglichen Sonderaufgaben, die der Innenrevision übertragen werden können, sei stellvertretend die Gutachtertätigkeit sowie die Steuerberatung herausgegriffen. Außerdem muß noch abschließend die Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses durch die betriebseigene Revision Erwähnung finden.

1. Gutachtertätigkeit

Die Revisionsabteilung kann als Organ der Geschäftsleitung im Zusammenhang mit einer wissenschaftlichen Betriebsführung, die in der Praxis heute eine große Rolle spielt, in vielerlei Hinsicht beratend wirken. Dabei erscheint sie besonders zur Erstellung von Gutachten für die Unternehmensleitung geeignet zu sein. Die Gutachtertätigkeit der Revision wird sich natürlich nur auf innerbetriebliche Problemkreise beziehen. So sind z.B. vor Abschluß wichtiger Verträge - genannt seien hier Versicherungs- und Energielieferungsverträge - eingehende Vorausberechnungen über deren betriebliche Auswirkungen anzustellen. Die Innenrevision muß zu den aufgezeigten Problemen Stellung nehmen und das Beweismaterial erarbeiten und zusammenstellen. Oftmals wird sie auch selbst zu den Verhandlungen direkt zugezogen.

Als Beispiel für die Gutachtertätigkeit sei noch die Sonderaufgabe der Revisionsabteilung eines Elektrizitätswerkes angeführt. Die Revision wurde dort beauftragt, die jährlichen Kosten einer Altablage festzustellen. Ihre Untersuchungen ergaben, daß nach etwa 18 Monaten 90 bis 95 % der Altablage nicht mehr gefragt sind und daß unter den gegebenen Verhältnissen bei einer Aufbewahrungszeit von 10 Jahren pro Schriftblatt etwa 1,7 Dpf an Aufbewahrungskosten entstehen.

Rentabilitätsprüfungen können in diesem Zusammenhang ebenfalls angeführt werden. Derartigen Untersuchungen kommt insofern besondere Bedeutung zu, da das Aktiengesetz

eine Prüfung und Berichterstattung über die wirtschaftlichen Verhältnisse einer Aktiengesellschaft im Rahmen der gesetzlichen Pflichtprüfung nicht vorsieht. Nach herrschender Berufsauffassung wird der Jahresabschlußprüfer nur die während der Prüfung der Positionen der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung anfallenden Feststellungen über die Rentabilität auswerten und in seinem Prüfungsbericht eine kurze Darstellung der Ertragslage geben. Lediglich bei Genossenschaften ist mit der genossenschaftlichen Pflichtprüfung eine kurze Darstellung der Rentabilität verbunden.

Die weitaus überwiegende Zahl der Unternehmungen, die sich eine Interne Revision angegliedert haben und daher in unseren Betrachtungsbereich fallen, sind jedoch Aktiengesellschaften. Diese könnten demnach Rentabilitätsprüfungen nur auf Grund besonderer, meist sehr kostspieliger Prüfungsaufträge an externe Revisoren durchführen lassen, wenn nicht die Innenrevision von Fall zu Fall einspringen würde.

Die betriebseigene Revision bedarf dann, wenn sie als Gutachter tätig wird, keiner Anordnungsbefugnisse, so daß zur Wahrung von Unabhängigkeit und Objektivität der Grundsatz, an Überwachungsorgane keine Exekutivvollmachten zu übertragen, mit aller Konsequenz befolgt werden kann. Vor allen Dingen für Rentabilitätsprüfungen, die mehr oder minder umfangreiche Sonderermittlungen über die Höhe des investierten Kapitals und des Periodenerfolges umfassen, können die der Revision zustehenden Vollmachten als ausreichend angesehen werden. Bei zweckmäßiger Ausgestaltung gewährleisten sie nämlich eine umfassende und vollständige Einsicht und Information über alle Punkte, die zur Feststellung der Rentabilität eines Unternehmens erforderlich sind. Im übrigen ist es auch einleuchtend, daß eine mangelnde Rentabilität vielerlei Ursachen haben kann und nicht durch einseitige Maßnahmen der Revision, sondern in der Regel nur durch langfristige und weitgehend aufeinander abgestimmte Maßnahmen der Geschäftsleitung zu verbessern ist.

Auch bei der Erstellung von Gutachten sind keine Weisungsrechte notwendig. Der Revisor tritt hier als Sachverständiger auf, der die tatsächlichen Vorgänge untersucht und begutachtet. Anhand des festgestellten Istzustandes soll er zu den aufgezeigten Problemen Stellung nehmen und nötigenfalls geeignete Vorschläge bzw. Unterlagen für die weiteren Dispositionen der Geschäftsleitung unterbreiten. Eine Entscheidung liegt allein bei den oberen Leitungsinstanzen.

2. Steuerberatung

Es wurde als Hauptaufgabe der Innenrevision bezeichnet, regelmäßig zu überprüfen, ob die Vorschriften und Richtlinien der Geschäftsleitung, sowie die gesetzlichen Bestimmungen von den Mitarbeitern ordnungsgemäß eingehalten werden.⁹³⁾ Unter die gesetzlichen Bestimmungen, denen ein Betrieb unterliegt, fallen auch die einschlägigen Steuerengesetze mitsamt den Durchführungsverordnungen und Richtlinien.

Großbetriebe haben sich heute in der Regel eine eigene Steuerabteilung, die alle laufenden Steuerfragen behandelt, angegliedert. Die Revision muß sich deshalb mit steuerlichen Angelegenheiten weniger beschäftigen, sie behält dagegen mehr die steuerlichen Auswirkungen der Geschäftsvorfälle im Auge.

Die enge Verbindung von Revisions- und Steuerabteilung kommt in manchen Unternehmen dadurch zum Ausdruck, daß der Leiter der Revision zugleich in Personalunion die Steuerabteilung leitet.

Die Innenrevision prüft auf dem Gebiet des Steuerwesens in erster Linie, ob die steuerrechtlichen Vorschriften eingehalten werden. Dies kann einmal im Zuge der laufenden Prüfungstätigkeit geschehen; meistens wird man jedoch für bestimmte steuerliche Gebiete, die nicht direkt von der Steuerabteilung, sondern überwiegend in den einzelnen Betriebsabteilungen bearbeitet werden (z.B. für die Umsatz- und Lohnsteuer), Sonderprüfungen ansetzen. Die während

⁹³⁾ Vgl. die Ausführungen über die Prüfung der Einhaltung innerbetrieblicher Vorschriften auf S. 42 dieser Schrift

der Prüfungen festgestellten steuerlichen Mißstände werden der Steuerabteilung zur Kenntnis gebracht. Die Interne Revision greift außerdem Zweifelsfragen auf und versucht diese in Zusammenarbeit mit der Steuerabteilung zu klären. Sie versucht dadurch, das Unternehmen vor Steuernachforderungen bei Betriebsprüfungen zu bewahren und achtet darauf, daß alle möglichen Steuervergünstigungen ausgenutzt werden.⁹⁴⁾ Der Revisor übt also auf dem Gebiet des Steuerrechts eine prüfende und zugleich beratende Tätigkeit, die ein umfangreiches Wissen erfordert, aus. Aus diesem Grunde sollte jedem größeren Prüfungsteam ein Steuerexperte, der entweder ganz der Revisionsabteilung zugeteilt oder nur vorübergehend zu ihr abgestellt ist, angehören.

Grundsätzlich ist festzustellen, daß die unternehmenseigene Revision ein Unternehmen vor steuerlichen Benachteiligungen schützen soll. Es ist nicht ihre Aufgabe, Entscheidungen und Anordnungen auf steuerlichem Gebiet zu treffen. Die Revision muß lediglich Zweifelsfragen aufgreifen und Vorschläge zu deren Lösung unterbreiten, damit sowohl die Geschäftsleitung als auch die Steuerabteilung die entsprechenden Dispositionen treffen können.⁹⁴⁾

Die Innenrevision benötigt aus diesem Grunde im Rahmen ihrer steuerlichen Tätigkeit keine Exekutivvollmachten. Diese Tatsache berechtigt unter Berücksichtigung der Ausführungen über die Gutachtertätigkeit zu der Schlußfolgerung, daß die Interne Revision dann, wenn sie beratend und begutachtend tätig wird, grundsätzlich ohne Anordnungsbefugnisse arbeiten kann. Die normalerweise jeder gut ausgebauten Revision zustehenden Vollmachten reichen vollauf aus, um ihre Gutachtertätigkeit erfolgreich zu gestalten.

3. Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses

Zu den wichtigsten Aufgaben der Innenrevision zählt die

94) Vgl. auch Thieß, Erich: Die interne Revision im Großbetrieb in Prüfung und Besteuerung der Betriebe, Berlin 1959

95) Vgl. Institut für interne Revision, a.a.O., S. 99 - 108

überwachende Mitwirkung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sowie dessen interne Vorprüfung. Praktisch sind alle Haupt- und Nebenaufgaben der Internen Revision auf dem Gebiete des Rechnungswesens in unmittelbarer oder mittelbarer Weise auf die ordnungsgemäße Erstellung des Jahresabschlusses ausgerichtet und dienen damit schließlich der Entlastung der Abschlußprüfer. Im Hinblick auf diese Tatsache und unter Berücksichtigung ihrer Aufgabenstellung als Organ der Geschäftsleitung muß die Innenrevision weitgehend bei den Abschlußarbeiten eingeschaltet werden.

a) Die Erstellung des Jahresabschlusses

Die betriebseigene Revision wird häufig gegen Schluß eines Geschäftsjahres mit der genauen Ausarbeitung von Richtlinien zur ordnungsgemäßen und rechtzeitigen Erstellung des Jahresabschlusses beauftragt. Diese Richtlinien enthalten neben rein formellen Vorschriften auch Anleitungen zur Bewertung und genauen Abgrenzung der Geschäftsvorfälle. Die Interne Revision steuert und überwacht selbst die gesamten Abschlußarbeiten.

In Anlehnung an die Handhabung bei Kreditinstituten ist auch bei Industriebetrieben die Revision an der Aufnahme der Kassen-, Scheck- und Wechselbestände, sowie an der Abstimmung der Bank- und Postscheckkonten zum Bilanzstichtage beteiligt. Sie trifft ferner Vorbereitungen für die Aufnahme des Anlage- und Umlaufvermögens und entwirft hierzu die notwendigen Formulare. In ganz besonderem Maße kümmert sich die Interne Revision aber um die Bewertung der Vermögenswerte und gibt hierzu die nötigen Anleitungen. Außerdem sorgt sie dafür, daß die Mitarbeiter bei den Abschlußarbeiten zweckgerecht eingesetzt, die Unterlagen vollständig zusammengestellt und die vorgeschriebenen Termine eingehalten werden.

Zur allgemeinen Vorbereitung stellt die Interne Revision zunächst alle die Unterlagen, die der Wirtschaftsprüfer zur Abarbeitung benötigt, zusammen.

Anschließend wird die formelle und materielle Richtigkeit

und Zuverlässigkeit der Positionen des Jahresabschlusses sowie der Gewinn- und Verlustrechnung überprüft. Etwaige Änderungsvorschläge sind mit der Geschäftsleitung zu besprechen.

Während der Vorprüfung muß die Innenrevision alle Belege, wie z.B. Saldenlisten, Urkunden, Photokopien, Buchungsbelege usw., die zum Nachweis der ordnungsgemäßen Erstellung des Jahresabschlusses erforderlich sind, übersichtlich zusammentragen. Zumindest sind Angaben darüber zu machen, wo die Originalunterlagen zu finden sind, so daß den externen Prüfern zeitraubende Rückfragen erspart bleiben.

Grundsätzlich sollten alle für die Pflichtprüfung gesetzlich vorgeschriebenen oder erforderlichen Aufnahmen und Zusammenstellungen von der Innenrevision überprüft werden und ihren Prüfungsvermerk tragen.

Bei dieser Tätigkeit sind im allgemeinen keine Exekutivvollmachten erforderlich. Die normalen Revisionsvollmachten der Internen Revision können, abgesehen von Ausnahmefällen, als ausreichend angesehen werden, um eine ordnungsgemäße Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses zu gewährleisten.

Während der gesetzlichen Pflichtprüfung sind die Innenrevisoren angehalten, die externen Prüfer soweit als möglich zu unterstützen. Die Innenrevisoren gehören auch, soweit sie vom Vorstand dazu ermächtigt sind, zum Kreis der auskunftspflichtigen Personen.

Mit der erfolgreichen Beendigung der gesetzlich vorgeschriebenen Pflichtprüfung schließt sich zugleich der Kreislauf in der Aufgabestellung der Internen Revision. Er beginnt mit der laufenden Überprüfung des gesamten Rechnungswerkes einer Unternehmung sowie mit der Überwachung ihrer Mitarbeiter, führt über die Durchführung von Nebenaufgaben vielfältigster Art zur Abgabe konstruktiver Anregungen und Vorschläge und endet mit der Vorprüfung des Jahresabschlusses.

Die Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes durch die externe Revision ist schließlich als Krönung der erfolgreichen Tätigkeit der Innenrevision anzusehen.

E. Zusammenfassende Schlußbemerkung

=====

Ausgangspunkt der vorliegenden Untersuchungen war die Feststellung, daß der Grundsatz, der Innenrevision keine Anordnungsbefugnisse zu übertragen, in Theorie und Praxis heute weitestgehend anerkannt wird.

Die Forderung, Überwachungsorganen grundsätzlich jegliche Exekutivvollmachten zu versagen, wird erhoben, um eine objektive Arbeitsweise der Internen Revision zu sichern und um die Einheitlichkeit der Leitung zu wahren. Die Interne Revision soll keine selbständigen Anordnungen treffen, um nicht bei späteren Überwachungsvorgängen die Auswirkungen eigener Anordnungen kritisch beurteilen zu müssen. Darunter könnte die Objektivität leiden. Die erwähnte Forderung, die Einheitlichkeit der Leitung im Betriebe zu wahren, muß erhoben werden, um eine Zersplitterung der Anordnungsbefugnis in gleicher Sache auf zu viele Organe zu verhindern; dies könnte nicht mehr zu lösende Koordinierungsprobleme ergeben.

Die strenge Trennung von Revision einerseits und Exekutive, d.h. insbesondere die Durchführung der Empfehlungen der Internen Revision andererseits, gibt das Problem der zweckmäßigen Verbindung von Revision und Exekutive innerhalb der Gesamtorganisation eines Betriebes auf.

Im industriellen Großbetrieb, in dem dieses Problem wegen der weitgehenden Funktionsteilung besonders bedeutsam ist, erfolgt diese Verbindung zunächst in direkter Form über die Prüfungsschlußsitzung und den sog. "Revisionsbericht". Auch die Ausarbeitung von Vorschlägen durch die Interne Revision und die Überwachung ihrer Durchführung stellt ein wesentliches Mittel zur Schließung der Lücke, die zwischen den Beanstandungen der Revisoren einerseits und der fehlenden Weisungsbefugnis andererseits klappt, dar.

Die grundsätzliche Versagung von Anordnungsbefugnissen kann auch die Ableitung praktischer Maßnahmen aus den Revisionsergebnissen und die Durchführung derselben mehr oder weniger in Frage stellen. Es besteht die Gefahr, daß Prüfungsberichte nicht ordnungsgemäß ausgewertet werden; dies wirkt sich insbesondere dann nachteilig aus, wenn Sofortmaßnahmen notwendig erscheinen. Sofortmaßnahmen sind notwendig, wenn bei drohenden Gefahren oder Verlusten eine schnelle und wirksame Abhilfe unabdingbar ist. In diesen Fällen kann deshalb eine Ausnahmeregelung vorgesehen werden, die den Revisoren unter bestimmten Bedingungen das Recht einräumt, Anordnungen zu erlassen.

Außerdem zeigt die betriebliche Praxis, daß die Innenrevision, je nach der Stärke ihrer Stellung innerhalb des Betriebes, eine gewisse Einwirkungskraft auf das betriebliche Geschehen ausübt, die in ihren Auswirkungen einem erteilten Anordnungsrecht nahekommt und deshalb als de-facto-Anordnungsrecht bezeichnet wurde (Anordnungsrecht im weiteren Sinne nach Simon; de-facto-Vollmacht im Sinne von Blohm). Diese tatsächliche Einwirkung ist dann gegeben, wenn die innerbetriebliche Stellung der Revisionsabteilung so stark ist, daß allein ihr Vorhandensein gewisse Handlungen bewirkt oder wenn die zu überprüfenden Dienststellen ihre Maßnahmen freiwillig auf die Ansichten der Revision ausrichten, ohne daß es ausdrücklicher Weisungen bedarf. Auch die Abgabe von Verbesserungsvorschlägen, hauptsächlich jedoch die Mitwirkung der Internen Revision bei der Ausarbeitung von innerbetrieblichen Vorschriften und Richtlinien kann de facto eine Exekutivvollmacht darstellen, da es der Innenrevision auf diese Weise auch ohne ausdrückliche Weisungsbefugnis möglich ist, Einfluß auf den Betriebsablauf und auf die Betriebsorganisation zu nehmen.

Gewisse Anordnungsrechte ergeben sich aus Nebenaufgaben, die der Innenrevision in besonderen Fällen aufgetragen werden. Es wird stets sorgfältig zu untersuchen sein, aus welchen Gründen und bei welchen Gegebenheiten es zweckmäßig erscheinen mag, von dem Grundsatz, der Innenrevision keine Anordnungsbefugnisse zu übertragen, abzuweichen. Vor allem muß

immer geprüft werden, wie man der Minderung der Objektivität der Arbeit infolge der Exekutivvollmachten durch geeignete Maßnahmen begegnen kann. Von größter Bedeutung ist dabei die personelle Besetzung der Revisionsabteilung. Man wird verlangen müssen, daß die Revisoren bis zu einem gewissen Grade sich selbst kritisieren. Kennzeichnend für einen solchen Geist ist der Ausdruck einer bekannten Unternehmerpersönlichkeit: "Was interessiert mich mein Unsinn von gestern!"

Literaturverzeichnis

I. Kommentare und Bücher:

- Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K.: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. Stuttgart 1957
- Blohm, H.: Die Innenrevision als Funktion der Leitung in Industriebetrieben, Essen 1957
- Danert, G.: Betriebskontrollen, Essen 1952
- Fechtner, H.: Leitfaden für Organisation und Revision, 2. Aufl. Essen 1954
- Fischer, G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl. Heidelberg 1957
- Funke, H./Blohm, H.: Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes Essen 1952
- Gerstner, P.: Revisionstechnik, 6. Aufl. Berlin 1940
- Hertlein, A./Meisner, K.: Abschluß und Prüfung der Unternehmen, 4. Aufl. Wiesbaden 1956
- Hessisches Institut für Betriebswirtschaft e.V. Frankfurt: Rechnungswesen, Revision, Automation, Köln 1957
- Hintner, O.: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München/Berlin/Leipzig 1926
- Hintner, O.: Die Depotrevision, Berlin 1933
- Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl. Stuttgart 1949
- Institut für Interne Revision e.V. Frankfurt: Aufgaben und Praxis der Internen Revision, München 1959
- Isaac, A.: Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1954
- Kalkutin, W./Mitrofanow, W.: Revision und Kontrolle der wirtschaftlichen Tätigkeit der Industriebetriebe, Berlin 1955
- Klebba, W.: Revisionspraxis, 4. Aufl. Darmstadt/Nürnberg/Düsseldorf/Berlin 1953
- Kotthaus, H.: Die Innenrevision im Industriebetrieb, Wiesbaden 1957
- Leitner, F.: Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen 4. Aufl. Frankfurt 1934
- Mechler, H.: Die betriebswirtschaftliche Organisationsprüfung, 3. Aufl. Berlin/Stuttgart 1949
- Meyer, G.: Elektronische Rechenmaschinen, Würzburg 1960

- Neubert, H.: Internal Control, Düsseldorf 1959
- Post, K.: Die Unterschlagung im Betriebe und ihre Bekämpfung, 2. Aufl. Düsseldorf 1955
- Pougin, E.: Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsgemäßer Abschlußprüfung, Düsseldorf 1959
- Proksch, O.: Die Praxis der Innenrevision, Wiesbaden 1959
- Sellien, R.: Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1953
- Schmalenbach, E.: Über Dienststellengliederung im Großbetrieb, Köln 1959
- Schmalenbach-Gesellschaft, Arbeitskreis Dr. Krähe: Unternehmensorganisation, 3. Aufl. Köln 1957
- Schmitt, F.A./Schmitt, F.: Das Revisionsuniversum, Berlin/Bielefeld/München 1953
- Simon, H.: Das Verwaltungshandeln, Stuttgart 1955
- Staks, H.: Die Anlage und Zweckmäßigkeit von Arbeitspapieren bei Jahresabschlußprüfungen, Düsseldorf 1955
- Teufert, W.: Depotrecht und Depotprüfung, Düsseldorf 1953
- Wirtschaftsvereinigung der Eisen- und Stahlindustrie: Revisionsrichtlinien, Düsseldorf 1959
- Zimmermann, E.: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954
- Zinndorf, G.: Die permanente Inventur, Offenbach 1951

-
- Henzler, R.: Prüfungsverbände, Hamburg 1956
- Lang/Weidmüller: Genossenschaftsgesetz, 27. Aufl. Berlin 1959
- Letschert, R.: Die genossenschaftliche Pflichtprüfung, Wiesbaden 1951
- Paulik, H.: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, Karlsruhe 1956
- Paulik, H.: Gedanken zur Reform des Genossenschaftsgesetzes, Neuwied 1951

-
- Brink, V.Z. (Editors)/Cadmus, B.: Internal Auditing in Industry, The Institut of Internal Auditors, New York 1950
- Walker, W.A./Davies, W.R.: Industrial Internal Auditing, McGraw Hill, New York 1951

II. Aufsätze:

- Ahearn, C.M.: Die Controller Tätigkeit in amerikanischen Aktiengesellschaften, in "Der Wirtschaftsprüfer", 1954, Heft 1, S. 8-11
- Ballmann, W.: Verhältnis der Internen Revision zur Wirtschaftsprüfung, in "Zeitschrift für Betriebswirtschaft" 1960, Heft 9, S. 556 ff.
- Blohm, H.: Die Aufgaben der Innenrevision unter besonderer Berücksichtigung ihrer Einwirkung auf die Betriebsorganisation, Referat, erschienen in "Betriebswirtschaftliche Aufgaben bei steigender Konjunktur", Berlin 1955
- Blohm, H.: Die optimale Gestaltung des innerbetrieblichen Berichtswesens, in "Neue Betriebswirtschaft" 1960, Heft 1, S. 1-3
- Blohm, H.: Die betriebseigene Revision als Führungsinstrument, in: Festschrift für O.R. Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 264 ff.
- Blohm, H.: Die Organisationsprüfung, erschienen im "Jahrbuch für Bürowirtschaft", Berlin 1958, S. 21 ff.
- Blohm, H.: Einige Grundsätze für die Organisation einer Innenrevisionsabteilung, in "Neue Betriebswirtschaft" 1960, Heft 5, S. 95 ff.
- Böttger, H.R.: Moderne Innenrevision und innerbetriebliche Gegenkontrolle, in "Bürotechnik und Organisation" 1954, Heft 8, S. 510 ff sowie S. 517 - 518
- Graf, W.: Organisationsprüfungen, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Heft 18, S. 416-417
- Hasenack, W.: Kontrollpraxis und Unternehmensleitung, in "Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis" 1953, Heft 1, S. 27 ff.
- Hasenack, W.: Zur Wesensproblematik der Betriebskontrolle, in "Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis", 1952, Heft 6, S. 339
- Hasenack, W.: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Heft 18, S. 418 ff.
- Helmer, K.: Die Unterschlagungsprüfung an Hand des Rechnungswesens, in "Der Wirtschaftstreuhand", Heft 3, S. 65 ff.
- Hintner, O.: Das Verhältnis von Wirtschaftsprüfung und Betriebsführung, in: Festschrift für O.R. Schnutenhaus, Berlin 1959, S. 288 ff.

- Hofmann, R.: Elektronische Datenverarbeitung und Revisionstätigkeit, in "Der Betrieb" 1958, Heft 20, S. 549 ff
- Jerome, W.T.: Die innerbetriebliche Revision als Hilfsmittel der Betriebsführung, in "Soziale Beziehungen" 1953, Heft 12, S. 288 ff
- v. Kortzfleisch, H.: Die Planung der Innenrevision, in: Festschrift für Th. Beste, Berlin 1959, S. 119 ff
- Lindemann, P.: Interne Revision, in "Zeitschrift für Organisation" 1961, Heft 1, S. 32 ff
- Mand, J.: Die Prüfung der Betriebsorganisation, in "Der Betrieb" 1951, Heft 24, S. 449 ff
- Mechler, H.: Überwachung und Prüfung. Der Wirtschaftsprüfer als Organisationsprüfer, in "Der Wirtschaftsprüfer" 1951, Heft 6, S. 162 ff
- Müller v. Blumenron: Internes Revisionswesen. Ein Erfahrungsbericht aus Kanada, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1956, Heft 6, S. 121 ff
- Neubert, H.: Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1960, Heft 7, S. 173 ff
- Petersen, H.: Gedanken zur unternehmenseigenen Revision, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1955, Heft 17, S. 389 ff
- Pfeiffer, G.: Aufgabengliederung und Bedeutung der Revisionsabteilung, in "Der Betrieb" 1954, Heft 28, S. 601
- Pfeiffer, G.: Der Funktionsträger der betriebseigenen Revision, in "Der Betrieb" 1954, Heft 42, S. 869 ff
- v. Ronneberger, R.: Das innerbetriebliche Kontrollsystem (Internal-Control-System) als Organisationsgrundsatz, in "Zeitschrift für Organisation" 1961, Heft 1, S. 19 ff
- Splettstößer, J.: Vom Wesen der Unterschlagungsprüfung, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1958, Heft 10, S. 259 ff
- O.V.: Aufgaben, Gestaltung und Technik der internen Revision, in "Der Wirtschaftsprüfer", 1950, Heft 12, S. 354 ff

- Bömke, E.: Probleme des genossenschaftlichen Prüfungswesens, in "Blätter für Genossenschaftswesen" 1955, Heft 12/13
- Bömke, E.: Gedanken zur Reform des 4. Abschnittes des Genossenschaftsgesetzes, in "Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen" 1956, S. 231 ff

- Bundesjustizministerium: Gedanken zur Reform der Stellung des Wirtschaftsprüfers im genossenschaftlichen Prüfungswesen, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1957, Heft 8, S. 185 ff
- Paulik, H.: Die Stellung der Prüfungsverbände im deutschen Genossenschaftsrecht, in "Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen" 1951, S. 265 ff
- Wulf, K.: Der Verbandszwang im genossenschaftlichen Prüfungswesen, in "Die Wirtschaftsprüfung" 1956, Heft 13, S. 297 ff und Heft 14, S. 326 ff

III. Dissertationen und Diplomarbeiten:

- Grun, H.: Die unternehmenseigene Revisionsabteilung in der industriellen Großunternehmung und ihre Beziehungen zur Betriebsrationalisierung. Dissertation an der Ludwig-Maximilians-Universität München 1957
- Sielauff, M.: Grundlagen der Innenrevision im Industriebetrieb, ihr Wesen und ihr Arbeitsgebiet. Diplomarbeit an der Humboldt-Universität, Berlin 1949.

Lebenslauf

Am 26. April 1936 wurde ich, Franz Josef Brenneis, als Sohn des Volksschullehrers Heinrich Brenneis und seiner Ehefrau Elisabeth, geb. Staab, in Bellheim (Pfalz) geboren.

Die Volksschule besuchte ich in Lingenfeld und Germersheim am Rhein.

Im September 1946 trat ich in die Sexta des Humanistischen Gymnasiums des Kollegs St. Blasien ein. Im März 1955 legte ich an derselben Anstalt meine Reifeprüfung ab.

Zum Sommersemester 1955 immatrikulierte ich mich an der Staatswissenschaftlichen Fakultät der Ludwig Maximilians-Universität zu München. Nach einem 8-semesterigen Studium der Betriebswirtschaftslehre legte ich am 15. Juli 1959 an der Universität München die kaufmännische Diplomprüfung ab.

Ab September 1959 war ich als Revisionsassistent bei einem Wirtschaftsprüfer und anschließend als Verbandsprüfer beim Bayerischen Genossenschaftsverband (Schulze Delitzsch) e.V. in München beschäftigt.

Seit 1. Januar 1961 bin ich als wissenschaftlicher Assistent am Institut für Betriebswirtschaftslehre (Lehrstuhl Prof. Dr.-Ing. Blohm) an der Technischen Hochschule Karlsruhe tätig.

Franz Josef Brenneis

Germersheim, im Juli 1961

